



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، الطور الثاني

الميدان : علوم إقتصادية ، علوم التسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبية ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بـعـنـوان :

## مدى إلتزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بمحاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية

من إعداد الطالب : مسعي أحمد عبد الصمد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د/ دشاش عبد القادر .....(أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

السنة الجامعية : 2020/2019





جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، الطور الثاني  
الميدان : علوم إقتصادية ، علوم التسيير وعلوم تجارية  
فرع علوم مالية ومحاسبية ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة  
بـعـنـوان :

مدى إلتزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بمحاسبة  
الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي  
الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية

من إعداد الطالب : مسعي أحمد عبد الصمد  
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :  
أمام اللجنة المكونة من السادة :  
د/ دشاش عبد القادر .....(أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

السنة الجامعية : 2020/2019

# الإهداء

إلى من رباني صغيرا

إلى كل من علمني وأخذ بيدي وأنار لي طريق العلم والمعرفة

إلى كل من شجعني في رحلتي إلى التميز والنجاح

إلى كل من ساندني ووقف بجاني

إلى كل من قال لي : لا ، فكان سببا في تحفيزي

إلى كل من كان النجاح طريقه ، والتفوق هدفه ، والتميز سبيله

اليكم جميعا الشكر والتقدير والاحترام

عبد الصمد

# شكر وعرفان

أتقدم بالشكر للمولى عز وجل الذي ألهمني العلم والمعرفة

"اللهم لك الحمد والشكر كما ينبغي لوجهك وجلالك وعظمة سلطانتك"

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم :

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له

"واقْتداء بهذا الحديث الشريف أوجه شكري إلى الأستاذ المشرف "دشاش عبد القادر"

"الذي غمّرني بنصائحه وتوجيهاته "

إلى الأسرة الجامعية ، أساتذة ، إداريين ، وكل من قدم يد المساعدة من قريب أو بعيد .

أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين تكبدوا عناء تصحيح الأخطاء والنقائص في سبيل

تحصيل أكبر استفادة ممكنة

إلى زملاء الدراسة الذين كانوا عوناً في إنجاز هذا العمل ولو بكلمة مشجعة أولفته طيبة

وإلى كل عمال وموظفي المؤسسات الذي ساهموا في إتمام هذا العمل إلى من ساعدني وأعانني من قريب

أو بعيد بكلمة، نصيحة أو دعاء

جزاكم الله عنا كل خير

## الملخص :

سعى هذا البحث إلى اختبار ومعرفة مدى إلتزام البيئة الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح الضريبي ، على مستوى قوائمها المالية ، وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد أساسا من المعايير المحاسبية الدولية ، في شقها الخاص بالضرائب المؤجلة بالإضافة إلى بيان مدى توفر المتطلبات البيئية الضرورية للإفصاح الضريبي وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في البيئة الجزائرية وذلك من خلال دراسة حالة للمؤسسة الاقتصادية "بيات كاترينغ" شركة ذات أسهم ، توصلنا إلى نتائج مفادها أن المؤسسة الاقتصادية "بيات كاترينغ" لا تلتزم بطريقة الإخضاع المؤجل أو بالأحرى لم تظهر الفروق المؤقتة لقوائمها المالية نظرا لعدة عوامل (مثل : التشريع الجبائي ، ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني) ، كما اتضح من خلال الدراسة بأن البيئة الجزائرية لا تفي بشكل عام لمقومات الإفصاح الضريبي وفق المعايير المحاسبية الدولية.

**الكلمات المفتاحية :** النظام المحاسبي المالي ، الضريبة المؤجلة ، المعايير المحاسبية الدولية

## Summary :

This research sought to test and know the extent to which the Algerian economic environment adheres to the requirements of tax disclosure, at the level of its financial statements, in accordance with the Algerian financial accounting system derived mainly from international accounting standards, in its part of deferred taxes, in addition to indicating the extent to which the necessary environmental requirements for tax disclosure are met according to the accounting system. The Algerian financial institution in the Algerian environment, through a case study of the economic corporation "Bayat Catering", a company with shares, we reached conclusions that the economic institution "Bayat Catering" does not adhere to the method of deferred subjugation, or rather, the temporary differences of its financial statements did not appear due to several factors (such as: Tax legislation, weak scientific and professional training and qualification), as it was evident through the study that the Algerian environment does not, in general, meet the principles of tax disclosure in accordance with international accounting standards.

**Key words :** financial accounting system, deferred tax, international accounting standards

# قائمة المحتويات

قائمة المحتويات :

الإهداء

الشكر والعرفان

الملخص

قائمة المحتويات

المقدمة العامة

الفصل الأول : الضرائب والضرائب المؤجلة

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للضرائب

المطلب الأول : مفهوم الضرائب وخصائصها وأهدافها

المطلب الثاني : القواعد القانونية والمبادئ العامة التي تنظم فرض الضرائب

المطلب الثالث : أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المبحث الثاني : الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)

المطلب الأول : تقديم النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

الفرع الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي الجزائري والإطار التصوري

المطلب الثاني : تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

المطلب الثالث : مفهوم الضرائب المؤجلة وأنواعها

المطلب الرابع : أحكام الضرائب المؤجلة .

الفصل الثاني : الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة والدراسات السابقة

المبحث الأول : خطوات المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة

المطلب الأول : تحديد الأساس المحاسبي والضريبي للأصول والخصوم

المطلب الثاني : حساب وتصنيف الفروقات



المطلب الثالث : الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة

المطلب الرابع : التقييم والتسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

المطلب الثالث: محل الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية للمؤسسة "بيات كاترينغ"

المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة وهيكلها التنظيمي

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: الوضعية الجبائية للمؤسسة

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي

المطلب الرابع : أهم المعوقات المتعلقة بالضرائب المؤجلة داخل المؤسسة

خاتمة

قائمة المراجع

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
28	طبيعة الفرق المؤقت والظريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والظريبي -عناصر الأصول-	01
28	طبيعة الفرق المؤقت والظريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والظريبي -عناصر الخصوم-	02
28	طبيعة الفرق المؤقت والظريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والظريبي -عناصر الأعباء-	03
29	طبيعة الفرق المؤقت والظريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والظريبي -عناصر النواتج-	04
57	التخصصات وتعداد العمال في شركة بيات كاترينغ حاسبي مسعود	05
60	التائج المحاسبية للمؤسسة	06
68	كشف الأجر	07

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	طريقة معالجة أنواع الضائب المؤجلة	01
55	الهيكل التنظيمي للمؤسسة "بيات كاترينغ"	02
59	آلية فرض الضريبة على المداخل الموزعة	03
66	كيفية حساب أجرة العامل	04

قائمة الاختصارات والرموز :

الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	Impots sur la bénéfice des sociétés
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي	Impots sur la revenue globale
SCF	النظام المحاسبي المالي	System comptable financial
IFRS	معايير التقارير المالية الدولية	International financial repoting standard
PCN	المخطط الوطني للمحاسبة	Plan comptable nationale
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil national de la comptabilité
FASB	مجلس المعايير المحاسبية الدولية	Financial accounting standards board

## قائمة المحتويات

International financial reporting standards	المعايير المحاسبية الدولية	IAS
Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة	TVA
Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني	TAP

## قائمة الملاحق :

الصفحة	عنوان الملحق	ر. الملحق
82	ميزانية الأصول	01
83	ميزانية الخصوم	02
84	جدول حسابات النتائج	03
85	الانتقال إلى النتيجة الجبائية	04
86	إنهاء النتيجة الجبائية	05
87	شهادة صالحة من 16.08.2018 حتى 02.08.2021، الشهادة الأولية 2012	06
88	شهادة صالحة من 03.08.2018 حتى 02.08.2021، الشهادة الأولية 2012	07
89	شهادة صالحة من 03.08.2018 حتى 11.03.2021، الشهادة الأولية 2012	08

مقدمة

## المقدمة العامة :

إن التسارع الكبير الذي تعرفه بيئة الأعمال الاقتصادية العالمية ، أدى إلى انفتاح السوق الدولية بشكل كبير ، مما أدى إلى ما يسمى بـ "تلاشي الحدود الجغرافية بين الدول" ، بحيث أن التطور الكبير في بيئة الأعمال الدولية تسبب في ظهور مشاكل محاسبية عديدة ، مما استوجب توفير قواعد وأسس محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة ، وذلك لتوحيد اللغة المحاسبية بين الدول ، والجزائر كغيرها من معظم الدول النامية قامت بإصلاح منظومتها المحاسبية لتتماشى مع معايير المحاسبة الدولية كتمهيد لبدأ التواصل مع السوق العالمية ، في محاولة منها لمواكبة التسارع الحاصل في الساحة الاقتصادية .

بحيث أن تبني نظام جديد لا يعني تلاشي الفجوات والمشاكل في المؤسسة الاقتصادية بشكل عام ، حيث أن المشرع الجزائري وجد نفسه أمام إشكال الاختلاف الذي صادفه " بين القواعد المحاسبية التي سنتها المعايير المحاسبية الدولية من جهة ، والقواعد الجبائية التي سنتها السلطة التشريعية المحلية من جهة أخرى ، هذا الاختلاف يعتبر حالة استثنائية فيما يخص المحاسبة عن الضرائب ، ويسمى بالفروقات المؤقتة أو الضرائب المؤجلة ، وتنقسم بدورها إلى ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم ، وهذه الحالة الخاصة قد خصصت لها المعايير المحاسبية الدولية "المعيار رقم 12 : ضرائب الدخل" لبيان أحكام المعالجة والتسوية ، في محاولة للتقليل من الفجوة الموجودة بين المعايير الدولية والمعايير المحلية التي تخص بلد ما ، وذلك لضمان التوافق بين القوائم المالية و شفافيتها .

حيث أعربت الكثير من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بجهلها التام عن كيفية التعامل مع هذه الحالة الخاصة ، حيث تعرض لها المشرع بشكل مختصر في قانون المالية لسنة 2009 وبعد ذلك قام المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية بإصدار إشعاره رقم 10062014 في 10 جوان 2014 ، يبين الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة وطرق معالجتها مع تركه لبعض اللبس في هذا المجال ، أما قانون المالية لسنة 2015 الذي كان ينتظر منه مسح الغموض الذي يشوب موضوع الضرائب المؤجلة إكتفى فقط ببعض التغييرات منها توحيد معدل IBS والذي أصبح 23% ، وفي ظل هذا السياق تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذا البحث ، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي :

"ما مدى التزام البيئة الاقتصادية الجزائرية بتطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية".

وتمحض عن الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية ، نعرضها كما يلي :

1- هل تلتزم البيئة الجزائرية بالإفصاح عن طريقة الضريبة المؤجلة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية

الدولية ؟

2- ما مدى توفر المتطلبات الضرورية في البيئة الاقتصادية الجزائرية للإفصاح الضريبي وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية ؟ .

3- ما مدى إلمام القائمين بالحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بطريقة الإخضاع المؤجل ؟ .

### فرضيات الدراسة :

1- تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن طريقة الضريبة المؤجلة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية ؟ .

2- تتوفر البيئة الاقتصادية الجزائرية بالمتطلبات الضرورية للإفصاح وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية ؟ .

3- القائمين بالحاسبة في البيئة الاقتصادية الجزائرية على معرفة وإطلاع كافي بطريقة الإخضاع المؤجل ؟ .

### أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مفهوم ، تاريخ و أهمية طريقة الضرائب المؤجلة باعتبارها السبيل الوحيد الذي يمكن من الحد من التأثير الجبائي على الصورة الصادقة للقوائم المالية للمؤسسة ، وكذلك إلقاء الضوء على خطوات التقييم والعرض المحاسبي للضريبة المؤجلة في ظل معايير الحاسبة الدولية ، وكذا معرفة مدى التزام البيئة الاقتصادية الجزائرية بهذا النوع من الحاسبة .

### أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية طريقة الإخضاع المؤجل التي تجدد تبريرها في أهمية جودة المعلومة المحاسبية ، والتي لا يتواني طلبها من قبل الأطراف الفاعلة في المحيط الاقتصادي للمؤسسة .

### أسباب اختيار الموضوع :

- ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس - محاسبة وجباية معمقة -
- الرغبة في الإطلاع على هذا النوع من المواضيع والتعمق فيها .
- إثراء المعرفة الشخصية في هذا الجانب .
- حداثة الموضوع وأهميته في الساحة الاقتصادية الدولية .

### الحدود الزمنية والمكانية للبحث :

حددت الدراسة في إطار زمني و مكاني ، فيما يخص الإطار الزمني فقد كانت مابين (2019-2020) ، أما فيما يخص الإطار المكاني فقد تم اختيار مؤسسة "بيات كاترينغ" .

### المنهج المستخدم في البحث :

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة ، والتي تعكس إشكالية الدراسة ، ولإختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين ، الفصل الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي والفصل الثاني دراسة ميدانية والتي تمت في مؤسسة خاصة إقتصادية (SPA) ، لمحاولة إسقاط الجزء النظري على المؤسسة وذلك باستخدام مصادر جمع البيانات والوثائق والمقابلة الشخصية .

### خطة البحث

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول وهي كما يلي :

- الفصل الأول : حيث تم التطرق الى الضرائب بصفة عامة والضرائب المؤجلة بصفة خاصة .
- الفصل الثاني : تم التطرق فيه إلى الممارسات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي وكذا أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالموضوع محل الدراسة .
- الفصل الثالث : عبارة عن دراسة ميدانية "دراسة حالة" لمؤسسة إقتصادية جزائرية "بيات كاترينغ" ومحاولة معرفة مدى إلتزامها بطريقة الإخضاع المؤجل وذلك بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي .

### صعوبات البحث :

- حداثة هذا النوع من الموضوع .
- نقص الدراسات والبحوث ذات الصلة بالموضوع على المستوى المحلي .
- قلة المراجع المتخصصة والمتعلقة بالموضوع ، خاصة الكتب العربية .
- جاهل القائمين بالمحاسبة والاطراف الفاعلة في البيئة الاقتصادية الوطنية بهكذا نوع من الاخضاع .
- صعوبة الحصول على الوثائق .

وباء كورونا ، حيث ساهم بشكل كبير في عرقلة عملية البحث

# الفصل الأول

الضرائب والضرائب المؤجلة



## الفصل الأول : الضرائب والضرائب المؤجلة

تمهيد :

تعتبر الضريبة من أهم وأقدم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة ، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة ، وللضريبة عدة أنواع وأشكال تتماشى مع سياسة وأهداف الدولة .

كما توجد حالات خاصة للضرائب يختلف التعامل معها عن باقي الحالات ، وهي حالة ظهور الفروق المؤقتة ناجمة عن الاختلاف بين القواعد المحاسبية المتبعة والقواعد الضريبية ، وقد خصصنا هذا الفصل لمعرفة الأحكام التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 لمعالجة الضرائب المؤجلة .

وقد قسم هذا المبحث إلى مبحثين كتالي:

- المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للضرائب .
- المبحث الثاني : الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري .

## المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للضرائب

تلعب الضريبة دورا هاما في تغطية أعباء الدولة مما جعلها المورد الرئيسي الذي يعتمد عليه من أجل تحقيق أهداف عديدة، فهي لا تقتصر على هدف تمويل الخزينة العمومية فقط بل تتعدى ذلك لتصبح أداة ضبط اقتصادية وسياسية واجتماعية .

### المطلب الأول : تعريف الضرائب وخصائصها وأهميتها

يعتبر فرض الضرائب عمل من أعمال السيادة الوطنية وحق أصيل للدولة لتمويل برامجها التي تصممها لتحقيق أهدافها ، وسوف نتطرق لمعرفة مفهوم الضرائب وأهم خصائصها والأهمية التي تلعبها لتحقيق الغاية منها .

#### الفرع الأول : تعريف الضريبة

توجد تعريفات عديدة للضرائب تتفق معا في ضرورة توافر شروط معينة في الضريبة وأهمها الاجبار أو الإلزام ، وعدم وجود مقابل لها ، وأنها تقرر من خلال وموجب القانون وذلك لتحقيق أهداف معينة ، ونعرض فيما يلي بعض هذه التعريفات:

- تعريف 1: "هي اقتطاع من المال من ثروة الأشخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر وبدون مقابل خاص يحققه دافعها ، وذلك بهدف تحقيق غرض عام " 1 .
  - تعريف 2 : يمكن تعريف الضريبة بأنها " فريضة إلزامية وليست عقابية يلزم الأفراد على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبرا وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه من أهداف طبقا للقواعد ومعايير محددة " 2 .
  - تعريف 3 : " هي مبالغ نقدية تدفع بصورة دورية لتمويل النفقات العامة للدولة وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدر بهذا الشأن وبشكل نهائي وبدون مقابل مباشر متوقع " 3 .
- وهكذا يتضح من التعريفات السابقة اتفاقها شبه الكامل حول مفهوم الضريبة ، وبناء عليه نرى أن الضريبة هي فريضة إجبارية تقررها الدولة بقانون ويلتزم الممولون بسدادها بدون مقابل لتمويل برامج الإنفاق العام لتحقيق أهداف المجتمع .

وينجم عن فرض الضريبة عدة عوامل أهمها : 4

1 خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة الضريبية ، دار إتراف للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2010 ، ص : 17 .  
 2 عزمي أحمد يوسف خطاب ، الضرائب ومحاسبتها ، دار الإعمار العلمي للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2010 ، ص : 27 .  
 3 سيد عطا الله السيد ، التدريب المحاسبي والمالي ، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2013 ، ص : 65 .  
 4 سعود موسى الطيب ، أثر الضرائب المباشرة على الناتج المحلي الإجمالي ، مجلة دراسات للعلوم الإدارية ، تصدر عن عمادة البحث العلمي للجامعة الأردنية ، المجلد 40 ، العدد 02 ، 2013 ، ص : 175 .

- انخفاض القوة الشرائية للمستهلك التي توافرت له بمقدار الضريبة التي دفعها ، سواء على دخله الشخصي أو على شراء السلع والخدمات .
- توجه المنتج إلى أنشطة اقتصادية معينة تجنبه العبء الضريبي ، الامر الذي يؤدي إلى خفض الكفاءة الاقتصادية .
- زيادة كلفة الإنتاج ، مما يؤدي إلى زيادة سعر البيع ، مما سيؤثر في حجم الطلب على المنتج عند طرحه في الاسواق .
- يمكن للضريبة أن تزيد الإنتاج بشرط أن تقوم الحكومة بإنفاقها على المشاريع الإنتاجية .

### الفرع الثاني : خصائص الضرائب

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج بعض الخصائص التي تتميز بها الضرائب كما يلي :

#### 1- الضريبة اقتطاع مبلغ من المال :

حيث تفرض الضريبة في العصر الحديث بصفة أساسية في صورة نقدية وذلك خلافا للنظم الجبائية القديمة التي كانت فيها الضريبة بصفة عينية وعبئها راجع إلى تكليف الدولة نفقات باهظة لجمع المحاصيل مثلا ونقلها وتخزينها من جهة ، وأيضا كونها تتنافى مع مبدأ العدالة في الضريبة من جهة أخرى حيث يكون هناك سوء في تقدير التكاليف بين ممول وأخر .<sup>1</sup>

#### 2- الضريبة تدفع جبرا :

فهي تفرض على دافعيها وليس لهم الحق التهرب منها بأي شكل من الأشكال ، فهي تحويل جبري من القطاع الخاص (الأفراد ) إلى القطاع العام ( الدولة ) ، وهذه الخاصية تميزها عما يدفعه الفرد طوعا واختيارا للدولة مثل الهبات والتبرعات<sup>2</sup> ، وتنفرد الدولة بوضع نظام قانوني للضريبة عن طريق وعائها وسعرها والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها دون أن يكون محل اتفاق مسبق بين الدولة والممولين .<sup>3</sup>

#### 3- ليس لها مقابل مباشر :

فالضرائب تدفع لتحقيق ما تسعى إليه الدولة للوصول إليه من أهداف وغالبا ما يكون إنفاق حصيلة الضرائب على الخدمات التي لن يستثمر فيها لو تركت للقطاع الخاص لعدم جدواها الاقتصادية ولعجزه عن تقديم مثل هذه الخدمات والتي هي خدمات عامة والاستفادة منها غير مقتصرة على فئة دون الأخرى في أغلب الاحوال مثل خدمات الأمن والتعليم والصحة .<sup>4</sup>

#### 4- تفرض لتحقيق أهداف اقتصادية ، سياسية واجتماعية :

<sup>1</sup> بن عمارة منصور ، الضرائب على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية 2010 ، ص : 17-18 .

<sup>2</sup> عزمي أحمد يوسف خطاب ، مرجع سابق ذكره ، ص : 27

<sup>3</sup> بن عمارة منصور ، الضرائب على الدخل الإجمالي حسب التعديلات قانون المالية 2010 ، مرجع سابق ذكره ، ص : 18

<sup>4</sup> عزمي أحمد يوسف خطاب ، مرجع سبق ذكره ، ص : 28 .

فالضريبة ليست هدفا في حد ذاتها وإنما هي أداة متاحة للدولة تستخدمها لإحداث ما تشاء من تغييرات ، فالدولة تسعى إلى تحقيق العدالة الاجتماعية ومحو الفرق الشاسع بين طبقات المجتمع من خلال إعادة توزيع الضرائب ، والضريبة أداة في يد الدولة تستعملها لتوجيه سياستها المعنية ، كما تمكنها من الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي بعيدا عن التضخم أو الانكماش<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث : أهداف الضريبة

تلعب الضريبة دورا لا يستهان به على جميع المستويات ، فهي تفرض من طرف الدولة بموجب قوانين وذلم من اجل تغطية أعبائها ونفقاتها في جميع الميادين الاقتصادية والاجتماعية ، والسياسية والمالية ، ويظهر ذلك من خلال الأهداف التي ترمي إليها ، ويمكن توضيح أهداف الدولة من خلال فرض الضرائب فيما يلي :

#### 1- الهدف المالي :

له دور كبير في تحقيق أهداف الدولة حيث تسيطر على جميع العمليات المالية من خلال الضرائب وذلك لتحقيق التوازن الميزانية وتغطية النفقات العامة كما تسعى إلى القضاء على اختلالات عجز الميزانية<sup>2</sup>.

#### 2- الهدف الاقتصادي :

إن نقص الموارد المالية لأي دولة حتما يعيق تمويل المشاريع ويؤدي إلى نقص وضعف الاستثمارات التي تؤدي الى انعدام التنمية الشاملة ، ومن أجل تمويل تلك المشاريع وسيرها تلجأ الدولة الاقتراض الأجنبي الذي ينجر عنه عواقب وخيمة خاصة فيما يتعلق بالتبعية الاقتصادية ، وباعتبار الضريبة مورد مالي يتميز بصفة الجبر فذلك يؤهلها بأن تكون وسيلة مفضلة تستعملها الدولة للحصول على الموارد المالية من أجل تغطية وتمويل مختلف الاستثمارات والهياكل التي تسعى الدولة إلى إنجازها<sup>3</sup>.

#### 3- الهدف السياسي :

تستطيع الدولة عن طريق الضرائب أن توجه السياسة العامة للبلاد وذلك حسب المنهج السياسي والسياسة الاقتصادية والمالية للبلاد التي ترسمها ، وهكذا فإن الضرائب أداة في يد الدولة تستعملها لتوجيه سياستها المعنية فإذا كانت سياسة الدولة واشتراكية تهدف إلى التقليل من الفوارق الاجتماعية فتستعمل الضريبة التصاعدية وفرض رسوم جمركية على منتجات الدول الأخرى ، أما الدول الرأسمالية فهي كذلك تستعمل أداة الدفاع عن سياستها سواء

<sup>1</sup> بن عمارة منصور ، مرجع سبق ذكره ، ص : 24-25

<sup>2</sup> عاطف وليم أندرواس ، الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، 2010 ، ص : 169 .

<sup>3</sup> ثابتي خديجة ، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص - دراسة حالة ولاية تلمسان - ، مذكرة تخرج ماجستير ، تخصص المالية العامة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، 2011-2012 ، ص : 14.

داخلية أو خارجية وحسب القوانين الرأسمالية فهي تتحكم في زيادة أو نقصان نسب الضرائب أو معدلاتها حسب المنهج السياسي التي ترسمها<sup>1</sup>.

4- الهدف الاجتماعي :

تسمح الضريبة بإعادة توزيع الدخل بما يتفق والعدالة الاجتماعية وهذا من خلال الضرائب على الدخل المحصلة من الاشخاص الطبيعيين والمعنويين والتي لها دور إيجابي في تحقيق توزيع أكثر عدالة بين مختلف طبقات المجتمع ، وتحقيق هدف منع او تقليل الأنشطة غير المرغوب فيها بفرض ضريبة عالية على هذا النوع من الأنشطة ، وأيضا الضرائب على رأس مال التي تفرض بأسعار تصاعدية تمكن من الحد من تركز الثروات والوصول إلى استخدام أمثل للثروات والأموال ، وهكذا تسعى الدولة الى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الضرائب .<sup>2</sup>

#### المطلب الثاني : القواعد القانونية والمبادئ العامة التي تنظم فرض الضرائب

##### الفرع الأول : قاعدة المساواة أو العدالة

تعني هذه القاعدة مساهمة أفراد المجتمع جميعا في أداء الضريبة بما يتناسب وقدراتهم المالية ، فعلى الجميع الخاضعين للضريبة أن يتحملوا عبئها ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل<sup>3</sup> ، وتعرف أيضا بالضريبة النسبية أو المساواة على التضحية أي أن يساهم الممولين في الاعباء العامة بالتناسب مع دخولهم وذلك لأن الخدمة التي يحصل عليها الممول تزداد مع ازدياد الدخل .

##### الفرع الثاني : قاعدة اليقين

تلزم هذه القاعدة أن تكون الضريبة المفروضة واضحة ومحددة ومؤكدة في جميع جوانبها من حيث تعريف الدخل الخاضع والغير الخاضع والمعفي ، والمعدلات الضريبية وتواريخ استحقاقها وتواريخ الدفع والإعفاءات والتنازلات من الدخل والعقوبات والغرامات وإجراءات التقسيط أو التأجيل ، وتتطلب هذه القاعدة ضرورة نشر القوانين وإبلاغها للمكلفين ، وضرورة وجود استقرار في القوانين واللوائح والأنظمة ، وضرورة وضوحها لموظفي الضريبة .<sup>4</sup>

##### الفرع الثالث : قاعدة الملائمة

<sup>1</sup> بن عمارة منصور ، مرجع سبق ذكره ، ص : 25 .

<sup>2</sup> المرجع نفسه ، ص : 24

<sup>3</sup> بن عمارة منصور ، مرجع سبق ذكره ، ص : 26

<sup>4</sup> سيد عطائه ، مرجع سبق ذكره ، ص : 69

بمعنى أن تكون الضرائب المفروضة ملائمة للممولين بأن تفرض بشكل يراعي ظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية الدفع الضريبة سهلة ومقبولة ، فعلاقة هذه القاعدة بطريقة تقويم الوعاء واضحة من حيث وجوب اختيار الاعوية الممكن تقويمها بشكل يسير وكذلك بتوقيت التحصيل وطريقته كخصم الضرائب ، ولاشك أن هذه القاعدة يؤدي إلى تسهيل مهمة جهات التحصيل وعدم التهرب من الضرائب بشكل يؤثر على الحصيلة من هذه الضرائب .<sup>1</sup>

#### الفرع الرابع : قاعدة الاقتصاد في التحصيل

ويراد بها أن ما يصرف من النفقات يجب أن يكون ضئيلا ومتدنيا إلى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها ، فلا خير في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية أو جزء كبير من حصيلتها .<sup>2</sup>

#### المطلب الثالث : أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

هناك عدة تصنيفات تقسم حسبها الضرائب ، ولقد ارتأينا إلى إعطاء أنواع الضرائب كما تعرفها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، وفيما يلي شرح مختصر لكل منها .

#### الفرع الأول : الضريبة على الدخل الاجمالي

تعرف وفق المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة كما يلي : " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الاجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الاجمالي للمكلف بالضريبة " .<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات :

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة " .<sup>4</sup>

#### الفرع الثالث : الرسم على القيمة المضافة

وجب علينا أولا أن نعرج على تعريف الرسم والتفريق بينه وبين الضريبة قبل التحدث عن الرسم على القيمة المضافة ، فالرسم هو مبلغ مالي إلزامي يدفعه المستفيدون إلى الدولة أو الولاية أو البلدية مقابل خدمات معينة ذات نفع عام أو

1 عزمي أحمد يوسف خطاب ، مرجع سبق ذكره ، ص : 38

2 بن عمارة منصور ، مرجع سبق ذكره ، ص : 27

3 المادة 01 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2015 ، ص : 17

4 المادة 135 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ص : 60

خاص<sup>1</sup> ، ويتشابه مع الضريبة في كون كلاهما عبارة عن اقتطاع نقدي مفروض من قبل الدولة يدفع بصفة نهائية ، ويختلفان في كون الضريبة ييس لها مقابل وتفرض سنويا بينما الرسم يكون بمقابل خدمة ويدفع أنيا بمجرد الاستفادة منها.<sup>2</sup>

ويعرف الرسم على القيمة المضافة على أنه ضريبة تفرض على القيمة المضافة المحققة من السلع والخدمات في كل شركة في سلسلة الإنتاج والتوزيع ، وكل شركة تدفع ضريبة القيمة المضافة التي أضافتها للسلع والخدمات ، وتظهر قيمة المحسوبة في كل مستوى في السعر النهائي للمستهلك ، وبالتالي فإن الضريبة على القيمة المضافة تعتبر ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك.<sup>3</sup>

### الفرع الرابع : ضرائب ورسم أخرى

تخضع المؤسسة بالإضافة إلى الضرائب السابقة إلى رسوم أخرى عديدة نذكر منها الرسم على النشاط المهني والضريبة الجزافية الوحيدة .

#### 1- الرسم على النشاط المهني :

هو ضريبة تفرض شهريا أو فصليا على رقم الأعمال المحقق من النشاطات الصناعية والتجارية والخدمية خارج الرسم على القيمة المضافة ، ويحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2 %، توزع حصيلته على الجماعات المحلية .<sup>4</sup>

#### 2- الضريبة الجزافية الوحيدة :

"تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات . وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات ، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني " .<sup>5</sup>

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية 2010 ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011 ، ص : 19 .

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص : 21

<sup>3</sup> حنان شلغوم ، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاسه على المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ،كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

، 2011-2012 ، ص : 121

<sup>4</sup> المرجع نفسه ، ص : 139

<sup>5</sup> قانون رقم 14-10 مؤرخ في 2014/12/30 ، ص : 6 .

المبحث الثاني : تقديم الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

المطلب الطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي و إطاره التصوري .

الفرع الأول :

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي الجزائري<sup>1</sup> :

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري المحاسبة المالية على أنها: " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ، وتصنفها ، وتقييمها ، وتسجيلها ، وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ( أي المؤسسة ) و نجاعته ، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية " .

2- الإطار التصوري<sup>2</sup> :

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوريا للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية ، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل :محاسبة الإلتزامات ، الاستمرارية في الإستغلال ، القابلية للفهم ، الدلالة المصدقية ، القابلية للمقارنة ، التكلفة التاريخية ، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني .

ويشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وإختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيار .

كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية مفاهيم لكل من الأصول ، والخصوم والمنتجات والأعباء بالإضافة إلى أنواع الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية وكيفية عرضها .

الفرع الثاني : الفرضيات المحاسبية .

1- محاسبة الالتزام

تحضير القوائم المالية اعتمادا على صفقات وأحداث تمت فعلا ، بتعبير آخر تسجيل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة ، وتسجيل في دفاتر المحاسبة في ذلك التاريخ وتظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر 2007 لمنظّم النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74 ، المادة رقم 03 ، ص 3 .

<sup>2</sup> المرجع نفسه ، المادة رقم 04 ، ص 03 .

<sup>3</sup> محمد بيوتن ، المحاسبة المالية الدولية ، الاوراق الزرقاء ، الجزائر ، 2010 ، ص 52 .



2- استمرارية الاستغلال :

تعد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال ، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع ، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات و التي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقيف عن النشاط في مستقبل قريب .

وإذا لم يتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس ، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية و مبررة و يحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق<sup>1</sup> .

### الفرع الثالث : المبادئ المحاسبية الأساسية .

يتبنى النظام المحاسبي المالي ضمناً مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي<sup>2</sup>:

1- مبدأ الدورة المحاسبية : عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ N/01/02 وتنتهي في N/12/31 ، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31

2- استقلالية الفترات : النتيجة المحققة في كل فترة مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها ، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط .

3- قاعدة الوحدة المحاسبية : تعتبر المؤسسة كوحدة محاسبة مستقلة ومنفصلة عن مالكيها ، وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول وخصوم وأعباء ونواتج المؤسسة من ناحية ، وبين التي تخص المشاركين بالأموال الخاصة أو المساهمين من ناحية أخرى .

4- قاعدة الوحدة النقدية : لا بد من توحيد القياس عند تسجيل الصفقات التي تقوم بها المؤسسة ، ولقد فرض النظام المحاسبي المالي ضرورة مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية (دج)

5- مبدأ الأهمية النسبية : تكون المعلومة ذات أهمية إذا كان غيابها من القوائم المالية يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من طرف مستعملي هذه القوائم .

6- مبدأ الحيطة والحذر : يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر يحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل كاهل المؤسسة بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها ،

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، مرجع سابق ، المادة رقم 07 ، ص 11.  
<sup>2</sup> إبراهيم بورنان الطاهر مخلوف ، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية الدولية ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البلدة ، الجزائر ، 2009 ، ص 4-6.

- 7- مبدأ استمرارية الطرق : إن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة خلال الفترات المتعاقبة ، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات .
- 8- مبدأ التكلفة التاريخية : تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية ، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة بخلاف فإنه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتنظيم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة وفي حالات خاصة ، مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية .
- 9- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية : يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة لميزانية إقفال النسبة المالية السابقة .
- 10- أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني : من الضروري تسجيل وإظهار العمليات والأحداث الاقتصادية حسب حقيقتها الاقتصادية و ليس حسب شكلها القانوني .
- 11- مبدأ عدم المقاصة : لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم ، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات ، إلا إذا نمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية .
- 12- الصورة العادلة : يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة ، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام القواعد والمبادئ المحاسبية
- 13- مبدأ القيد المزدوج : تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى ( القيد المزدوج ) حيث ينص كل تسجيل على الأقل حسابين إثنين ، أحدهما دائن والآخر مدين ، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات ، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن .

## المطلب الثاني : تقديم المعيار المحاسبي رقم 12 .<sup>1</sup>

### الفرع الأول : نشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 .

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي المرتبط بموضوع محاسبة الضرائب على الأرباح في شهر جويلية من عام 1979 ، من قبل اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية ( IASC ) ، وبدأ التطبيق الفعلي له ابتداء من تاريخ 1 جانفي 1980 م<sup>2</sup>. ولقد تمت إعادة صياغة هذا المعيار في أكتوبر 1994 م ، إلا أنه نظر لما وردت فيه من نقائص تم إعادة صياغته للمرة الثانية

<sup>1</sup> مامش يوسف، دراسة تحليلية لواقع الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 14 ، العدد 2 ، 2018 .

<sup>2</sup> Gérard Emard، Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-Cit ;P : 117 .

في أكتوبر 1996م ، وأصبح ساري المفعول ابتداءً من 1 جانفي 1998 م . وفي عام 2000 م ، أدخلت بعض التعديلات الطفيفة على بعض فقرات المعيار الدولي رقم 12 المعدل ، وبدأ التطبيق لهذه التعديلات اعتباراً من 1 جانفي 2001 م . علاوة على هذا ، تعرض هذا المعيار أيضاً إلى تنقيحات بتاريخ 20 ديسمبر 2010 م ، دخلت حيز التنفيذ انطلاقاً من 1 جانفي 2012 م . ويرجع آخر تعديل للمعيار إلى تاريخ 19 جانفي 2016 م ، والخاص بالخسائر غير المحققة ، حيث دخل حيز التطبيق ابتداءً من 01 جانفي 2017 م .

### الفرع الثاني : هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 و نطاق تطبيقه .

أ- هدف المعيار : يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ، ويتمثل الموضوع الرئيسي في المحاسبة عن ضرائب الدخل في كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية للاسترداد ( أو السداد ) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول ( الالتزامات ) كما تظهر في ميزانية المنشأة من جهة ، وللعمليات والأحداث الأخرى في الفترة الجارية والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة من جهة أخرى .

ب- نطاق تطبيق المعيار : يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل التي تشمل كل الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح الضريبي ، كما تتضمن ضرائب الدخل أخرى واجبة الدفع من قبل الشركات التابعة والزميلة (الشقيقة) أو المشروعات المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم . ولا يطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنعح الحوكمية أو المزايا الضريبية للاستثمار (( Investment Tax Credits . ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التي قد تنشأ عن تلك المنح أو المزايا الضريبية للاستثمار .

### الفرع الثالث : المصطلحات الأساسية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 .

- الربح المحاسبي ( Accounting Profit ) : هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب .
- الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) Taxable Profit (Tax Loss) : هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبي والقواعد التي تضعها الإدارة الضريبية و التي تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل .
- المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) Tax Expense (Tax Income) : هو القيمة الإجمالية التي تدخل في تحديد صافي الربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة . ويتكون من عبء الضرائب الجارية (الضريبة المستردة عن الفترة ) والعبء الضريبي المؤجل ( الإيراد الضريبي المؤجل ) .
- الضريبة الجارية Current Tax : هي قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافي الربح الضريبي ( الخسارة الضريبية ) للفترة .

- الالتزامات الضريبية المؤجلة Deferred Tax Liabilities : هي قيمة الضرائب التي يستحق سدادها في الفترات المستقبلية و المرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة .
- الأصول الضريبية المؤجلة Deferred Tax Assets : هي قيمة الضرائب التي يستحق استردادها في الفترات المستقبلية فيما يتعلق ب :
  - أ- الفروق المؤقتة المخصومة (أي القابلة للخصم من الربح الضريبي في الفترات المستقبلية).
  - ب- الخسائر الضريبية غير المستحقة و المرحلة للفترات اللاحقة .
  - ت- الخصم الضريبي غير المستخدم و المرهل للفترات اللاحقة .
- الفروق المؤقتة Temporary Differences : هي الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في الميزانية والأساس الضريبي لهذه الأصول والالتزامات ( Abbas، 2008al، et ). وتنقسم هذه الفروق إلى قسمين:
  - أ- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.
  - ب- فروق مؤقتة قابلة للخصم: وهي الفروق المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة ( الخسارة الضريبية ) في الفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

الأساس الضريبي Tax Base : هو القيمة المنسوبة أو المحددة لهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية .

### المطلب الثالث: تقديم الضرائب المؤجلة .

#### الفرع الأول: تعريف الضرائب المؤجلة .

تمثل الضريبة المؤجلة " الاعتراف بجميع الآثار الضريبية للفروق الزمنية سواء تلك التي نشأت في السنوات السابقة وتنعكس في السنة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية أو الآثار الضريبية للفروق الزمنية المتوقع حدوثها مستقبلاً ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة ، بمعنى تكون مبنية على تصور للتغيرات الحادثة في المستقبل للفروق الزمنية بين الربح المحاسبي والربح الجبائي وتظهر في شكل أصل ضريبي مؤجل أو خصم ضريبي مؤجل ، وعليه فهي تركز على فكرة تعادل الربح المحاسبي مع الربح الجبائي طوال فترة حياة المؤسسة باستثناء الفروق الدائمة " <sup>1</sup> ، كما عرفت الضرائب المؤجلة على أنها "

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 ، ص: 569 .

تدفقات الضريبة المستقبلية التي تخضع لها المؤسسة نتيجة الاختلاف بين الأساس المحاسبي والأساس الجبائي " 1 ، وعلى المستوى التقني المحاسبي فإن تعريف الضريبة المؤجلة ينحصر أساسا " في الاختلاف المؤقت الذي يبرز عندما تكون القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم مختلفة مقارنة بقيمتها الجبائية " 2 . وهناك من اختصر الضريبة المؤجلة في كونها " الضريبة التي ستصبح مستحقة بتاريخ لاحق " 3 .

أما النظام المحاسبي المالي الجزائري فقد عرف الإخضاع المؤجل على أنه " طريقة محاسبية تتمثل في التقييد محاسبيا لأعباء الضريبة على الأرباح ، والتي تتعلق فقط بعمليات الدورة حيث ينتج عن تطبيق هذه الطريقة ما يسمى بالضريبة المؤجلة والتي تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع أو الواجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة " 4 .

#### الفرع الثاني : أنواع الضرائب المؤجلة . 5

ويمكن تقسيم الضريبة المؤجلة إلى مبلغ الضريبة المستحقة على الفوائد الواجبة الدفع وهي الضريبة المؤجلة على الخصوم ، أو الواجبة التحصيل وهي الضرائب المؤجلة على الأصول .

وفيما يلي توضيح لأنواع الضرائب المؤجلة .

أولا: الخصوم الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة) .

وهي الفروقات التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية، وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم

ثانيا : الأصول الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع) .

وهي الفروقات التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة ( الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم .

<sup>1</sup> Gérard Emard، Bénédicte Merle et Nicole Rueff; Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? ، Comment s' y prendre ? ; Editions d' Organisation، 2004 ; P: 118.

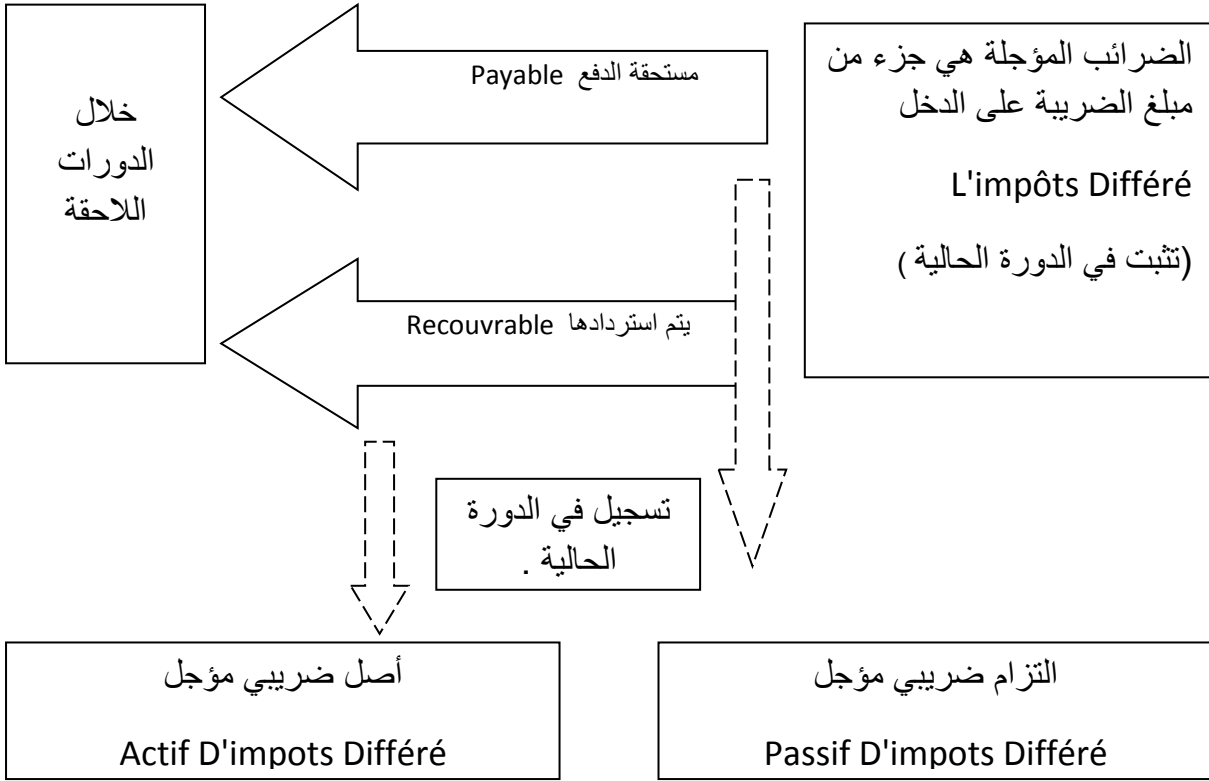
<sup>2</sup> E.Ducasse ; A.Jallet-Auguste ; S.Ouvrard ; C.Prat Dit Hauret ; Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS avec d'exercices d'application corrigés، 1<sup>ère</sup> Edition، De boek université ; Bruxelles ; 2005 ; P : 178 .

<sup>3</sup> S.M.H. Collin ; Dictionary of Accounting ; Fourth edition ; A & C Black Publishers Ltd ; London ; 2007 ; P : 68 .

<sup>4</sup> Art 13-1 ، Art 134-2 ; Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 Juillet 2008 Fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation، le fonctionnement des comptes ; JO n° 19 du 25 Mars 2009 ; P : 16 .

<sup>5</sup> Norme Comptable Internationale IAS 12 "Impôts sur le résultat" ; Mise à jour 2016 ; Paragraphe 5 .

الشكل رقم (1) : طريقة معالجة أنواع الضرائب المؤجلة



المصدر : الحاج حلقوم ، محاسبة الضرائب المؤجلة IAS/SCF-IFRS ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ،

ديسمبر 2011 ، ص 3 .

### المطلب الرابع: أحكام الضرائب المؤجلة

#### الفرع الأول: أحكام الخصوم الضريبية المؤجلة

يفرض مبدأ استقلال السنوات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات الاعتراف بمصروف الضريبة المقابل للالتزام الضريبي المؤجل، وبالمثل إن معايير الاعتراف بالالتزامات التي تواجه الشركة بنهاية فترة إعداد التقارير المالية تفرض أيضا ضرورة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل طالما أنه يحقق شروط الاعتراف بالالتزام وهي:<sup>1</sup>

أولاً: أن يكون على المشروع التزام حالي (قانوني أو استنتاجي) نتيجة لحدث سابق.

ثانياً : من المحتمل أنه سيتطلب تدفق صادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد الالتزام حيث تعبر الالتزامات الضريبية المؤجلة عن تضحيات مستقبلية بالمنافع الاقتصادية المسيطر عليها أو المملوكة من قبل المنشأة و إن تسوية الالتزامات الضريبية المؤجلة سيدفع نحو التضحية بهذه المنافع في الفترات المستقبلية.

<sup>1</sup> جوزف رزق ، مفاهيم المعايير الدولية المحاسبية ، ملتقى دولي للمنظمة العربية لخبراء المحاسبة بالتعاون مع الحصن الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الجزائريين حول المعايير المحاسبية الدولية عنابة ، الجزائر ، أيام 10-11-12 نوفمبر 2007، ص 8 .

ثالثاً : يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام، حيث يعد من العناصر الهامة للاعتراف الضريبي المؤجل قدرة المنشأ بنهاية الفترة المالية على تحديد مبلغ الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة القابل للتطبيق في الفترات المستقبلية و بالتالي مبلغ الالتزام الضريبي المؤجل الواجب الاعتراف به.

وتوضح الأمثلة التالية نماذج عن الاختلاف بين قواعد بعض القوانين الضريبية ومتطلبات الإطار المحاسبي المتبنى من قبل المنشأ في سبيل إعادة بياناتها المالية بحيث تنتج الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والالتزامات الضريبية المؤجلة:<sup>1</sup>

1. إيرادات ومكاسب خاضعة للضريبة في فترة لاحقة لفترة الاعتراف بها نهاية البيانات المالية، وقد يقابل الاعتراف بمثل هذه الإيرادات أو المكاسب الاعتراف بأصول كما هو الحال بالاعتراف بدمم مدينة مقابل إيرادات مبيعات بالدين سيؤدي استردادها مستقبلاً لانعكاس الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة وبالتالي تحقق الالتزام المؤجل ومن أمثلة ذلك:

أ- إيرادات مبيعات يعترف به وفق مبدأ الاستحقاق لأغراض إعداد البيانات المالية بينما يؤجل خضوعه للضريبة وفقاً للأساس النقدي لأغراض حساب الضريبة.

ب- المحاسبة عن عقود الإنشاء وفقاً لطريقة الإنجاز لأغراض إعداد التقارير المالية بينما جزء من مجمل ربح العقد يؤجل خضوعه للضريبة لفترة لاحقة.

ت- الأرباح غير المحققة المعترف بها لفتحة من الأصول التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، بينما لا يؤجل الاعتراف بهذه الأرباح لأغراض حساب الضريبة.

2. مصاريف أو خسائر تقطع للأغراض الضريبية قبل الاعتراف بها في البيانات المالية، قبل أن تستهلك قيمة أحد الأصول للأغراض الضريبية بمعدل أسرع عنه لأغراض إعداد البيانات المالية و بالتالي فإن المبلغ المرحل للأصل الذي سوف يسترد في الفترات مما يؤدي ظهور فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية من خلال البيع أو الاستخدام سوف يزيد عن المبلغ القابل للاقتطاع للأغراض الضريبية لتلك الفترات مما يؤدي ظهور فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية، ومن ذلك:

أ- الممتلكات القابلة للاستهلاك، الموارد القابلة للنضوب، الأصول غير الملموسة.

ب- منافع التقاعد القابلة للاقتطاع ضريبياً تزيد عن تلك المحتجزة لأغراض البيانات المالية.

ت- المصاريف المدفوعة مقدماً التي تقتطع لأغراض الضريبة في فترة دفعها.

## الفرع الثاني: أحكام الأصول الضريبية المؤجلة

<sup>1</sup> نور الدين مزياي، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية - مقومات و متطلبات التطبيق،-، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17 و 18 جانفي 2010، ص 11.

ويعتبر الاعتراف بالأصل الضريبي قضية أساسية في المحاسبة عن ضرائب الدخل فيما إذا كان على المنشأة الاعتراف بالأصول الضريبية في قوائمها المالية أم لا، وبالاستناد إلى مفهوم الأصل نجد أن الأصل الضريبي المؤجل يحقق معايير الاعتراف التي يتضمنها تعريف الأصل وهي: <sup>1</sup>

أولاً : ينشأ الأصل نتيجة أحداث سابقة، ومثال ذلك انخفاض في قيمة مخزون المنشأة بنهاية الفترة المالية مسبباً ظهور فروقات مؤقتة قابلة للاقتطاع في الفترات المستقبلية نتيجة عدم قبول القانون الضريبي الاعتراف بخسارة غير محققة.

ثانياً : ينجم عن الأصل منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع، عند نشوء الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع يكون مبلغ الضريبة المستحق (الضريبة الجارية) أكبر من مصروف الضريبة للفترة الجارية، و في السنوات اللاحقة يساهم انعكاس هذه الفروقات بتخفيض مبلغ الضريبة المستحق (الضريبة الجارية) ليصبح أقل من مصروف الضريبة، وهذا يمثل منفعة اقتصادية محتملة في نهاية الفترة الجارية.

ثالثاً : تسيطر المنشأة على المنافع الاقتصادية المتجسدة في الأصل، و تتمثل هذه المنافع بتخفيض مبلغ الضريبة المستحق للسنوات اللاحقة بحيث يكون ذلك من حق المنشأة وحدها دون غيرها.

رابعاً : إمكانية القيام بتقدير موثوق لقيمة الأصل ويعتبر من المتطلبات الهامة قدرة المنشأة على تقدير قيمة الأصل القابلة للاسترداد مستقبلاً.

وتوضح الأمثلة التالية نماذج عن الاختلاف بين قواعد القوانين الضريبية و متطلبات الإطار المحاسبي المتبنى من قبل المنشأة في سبيل إعداد بياناتها المالية بحيث تنتج الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع و الأصول الضريبية المؤجلة: <sup>2</sup>

#### • إيرادات أو مكاسب خاضعة للضريبة قبل الاعتراف بها في قائمة الدخل:

أ- قد ينشأ الالتزام (إيراد غير محقق) نتيجة استلام دفعات مقدمة لقاء بضائع أو خدمات ستقوم المنشأة بتزويدها لعملائها في الفترات المستقبلية، وتعتبر بعض القوانين الضريبية هذه الدفعات المقدمة جزءاً الدخل الخاضع للضريبة كون تلك القوانين تعتمد الأساس النقدي، إن تزويد العملاء بالبضائع و الخدمات في الفترات المستقبلية وتحقق الإيراد سوف يؤدي إلى نشوء مبالغ قابلة للاقتطاع، ومن أمثلة ذلك إيراد رسوم الاشتراك المستلمة مقدماً وإيراد الإيجار المستلم مقدماً.

<sup>1</sup> قورين حاج قويدر ، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة و جودة المعلومات الحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات ، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، العدد10 ، 2012، ص 273 .

<sup>2</sup> آيت محمد مراد و أبحري سفيان ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات و أهداف " ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، الجزائر 13-15 أكتوبر 2009، ص 7.



ب- مصاريف أو خسائر قابلة للاقتطاع ضريبيا في فترة لاحقة لفترة الاعتراف بها في البيانات المالية.

وقد يقابل الاعتراف بمثل هذه المصاريف أو الخسائر الاعتراف بالالتزامات (أو تخفيض للأصول) بحيث تؤدي تسوية هذه الالتزامات إلى انعكاس الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وبالتالي تحقق الالتزام المؤجل: ومن أمثلة ذلك:

- الاعتراف بمصاريف التزامات الضمان المقدرة.
  - الاعتراف بأعباء الدعاوي القضائي.
  - الاعتراف بمخصصات الديون المشكوك في تحصيلها.
  - الخسائر غير المحققة المعترف بها لفئة من الأصول التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بينما يؤجل الاعتراف بهذه الخسائر لأغراض بينما يؤجل الاعتراف بهذه الخسائر لأغراض حساب الضريبة.
- تعترف المنشأة بمنفعة ضريبية مؤجلة للفرق المؤقت القابل للاقتطاع مستقبلا، وتعد المنفعة الضريبية المؤجلة مكونا (سالبا) من مكونات مصروف الضريبة يقابلها الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل تستحق (تسترد) قيمته في فترة انعكاس تلك الفروق.

### خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل والذي تناولنا فيه الضرائب بشكل عام والضرائب المؤجلة بشكل خاص وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية (المعيار الدولي 12)، الذي يعالج الضرائب المؤجلة بشكل يتوافق ومتطلبات معالجة الضرائب على الدخل ، وكذلك تناولنا المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري ، الذي خصها بمدونة حسابات في المجموعة الاولى ، وعالجها بشكل مبسط مقارنة بما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية .

# الفصل الثاني

الممارسات المحاسبية للضريبة

المؤجلة والدراسات السابقة

الفصل الثاني : الممارسات المحاسبية للضريبة المؤجلة والدراسات السابقة

تمهيد :

في هذا الفصل سوف نستعرض أهم ما جاء به المشرع الجزائري بخصوص مفهوم الضرائب المؤجلة و أحكام تطبيقها من خلال الجريدة الرسمية الجزائرية وأيضا من خلال الإشعار رقم 10062014 للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) ، ونتعرض أيضا لأهم الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع بحثنا

## المبحث الأول : خطوات المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري .

تتمثل الخطوات الأساسية التي ينبغي انتهاجها للوصول إلى التقييد المحاسبي الصحيح لعبء الضريبة على الأرباح ، في النقاط الموالية :

- 1- تحديد الأساس المحاسبي للأصول و الخصوم ( الالتزامات ) .
- 2- تحديد الأساس الضريبي للأصول و الخصوم (الالتزامات) .
- 3- حساب وتصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي .
- 4- حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة .
- 5- الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة .
- 6- تقييم الضرائب المؤجلة .
- 7- التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة .

### المطلب الأول : تحديد الأساس المحاسبي والضريبي للأصول والخصوم

الفرع الأول : تحديد الأساس المحاسبي للأصول والخصوم (الالتزامات).

يتمثل الأساس المحاسبي للأصل أو الخصم (الالتزام) في " القيمة المحاسبية الحالية لهذا الأصل أو الالتزام المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية للمؤسسة"<sup>1</sup>. وعرفت معايير المحاسبة الدولية القيمة المحاسبية على أنها "المبلغ الذي يسجل به الأصل على مستوى الميزانية المحاسبية بعد تخفيض كل من الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة المرتبطة بالأصل"<sup>2</sup>.

الفرع الثاني : تحديد الأساس الضريبي للأصول والخصوم (الالتزامات).

بصورة عامة ، يتمثل الأساس الضريبي للأصول والخصوم (الالتزامات) في " المبلغ الذي يتم إسناده لهذا الأصل أو الخصم (الالتزام) لأغراض ضريبية "<sup>3</sup>، وعلى وجه الخصوص ، فإن معايير المحاسبة الدولية قدمت تعريفا مفصلا خاصا بالأساس الضريبي للأصول والأساس الضريبي للخصوم (الالتزامات) من جهة ، كما تم الإشارة إلى الحالة الخاصة التي يكون فيها الأساس المحاسبي للأصل أو الخصم منعدما وكذا حالة الفروقات الدائمة من جهة أخرى :

<sup>1</sup> Grant Thornton ; Deferred tax – A Chief Financial Officer's guide to avoiding the pitfalls ; November 2009 ; P :07 .

<sup>2</sup> Norme Comptable Internationale n° 16 " Immobilisations corporelles " ;P 6 .

<sup>3</sup> Idem ;P 5 .

## 1.2.1. الأساس الضريبي للأصول Base Fiscale des actifs

يعرف الأساس الضريبي للأصول على أنه "المبلغ الخاضع للاستقطاع (للخصم) لأغراض ضريبية مقابل أي منافع اقتصادية متأتية للمؤسسة تكون خاضعة للضريبة وذلك عندما يتم استرداد القيمة المحاسبية للأصول . وإذا لم تكن هذه المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة ، فإن الأساس الضريبي للأصول يعادل حينئذ قيمتها المحاسبية"<sup>1</sup>.

## 2.2. الأساس الضريبي للخصوم (الالتزامات) Base Fiscale des Passifs

يتمثل الأساس الضريبي للخصوم (الالتزامات) في "القيمة المحاسبية لهذا الالتزام مطروحا منها أي مبلغ يكون قابلا للاستقطاع (للخصم) لأغراض ضريبية خلال الدورات المستقبلية .

وفي حالة الإيرادات المستلمة مسبقا ، فإن الأساس الضريبي للالتزام الناتج يتمثل في القيمة المحاسبية مطروحا منها أي مبلغ من الإيراد لن يكون خاضعا للضريبة خلال الدورات المستقبلية (اللاحقة)"<sup>2</sup> .

## 3.2. حالة عناصر ذات أساس ضريبي ولكن من دون أساس محاسبي

في بعض الحالات قد لا يكون لبعض العمليات الاقتصادية انعكاس على مستوى الميزانية المحاسبية للمؤسسة ، إما في جانب الأصول أو في جانب الخصوم (الالتزامات) ، بل يكون انعكاسها على مستوى حسابات جدول النتائج<sup>3</sup> ، وبالتالي فإن القيمة المحاسبية لهذه العناصر تكون منعدمة في هذه الحالة ، أما فيما يتعلق بالأساس الجبائي ، فإنه عبارة عن ذلك المبلغ القابل للاستقطاع (للخصم) أو الذي سيتم فرض دفعه من طرف الإدارة الجبائية للعمليات اللاحقة ، فعلى سبيل المثال : بينما يتم الاعتراف بتكاليف البحث كعبء عند تحديد النتيجة المحاسبية وذلك خلال الفترة التي يتم تكبدها فيها من قبل المؤسسة ، إلا أنه قد لا يسمح باعتبارها استقطاعات لدى تحديد النتيجة الجبائية حتى فترة لاحقة ، و على هذا الأساس فإن الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث ، وهو المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كاستقطاع في الفترات المستقبلية ، والقيمة المحاسبية المنعدمة يمثل فرقا ضريبيا مؤقتا قابلا للاستقطاع وينتج عنه أصول ضريبية مؤجلة<sup>4</sup> .

<sup>1</sup> Idem ; P 7 .

<sup>2</sup> Norme Comptable Internationale n° 16 " Immobilisations corporelles " ; P 8 .

<sup>3</sup> Idem ; P 59 .

<sup>4</sup> Norme Comptable Internationale n° 12 " Impôts sur le résultat " ; P 9 .

2.4. حالة عناصر تمثل فروقات دائمة (مستمرة) سبق لنا وأن اسلافنا بأن هاته الفروقات تنشئ في دورة معينة ولا تنعكس أثارها في دورة أو دورات لاحقة كما أنه لا تؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة . وفي هذا الاطار فإن الأساس الضريبي لهاته العناصر يكون مساويا لقيمتها المحاسبية الأمر الذي يؤدي إلى عدم بروز أي فرق مؤقت<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : حساب وتصنيف الفروقات

#### الفرع الأول : حساب وتصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي<sup>2</sup>.

بعد تحديد الأساس المحاسبي والأساس الضريبي لعناصر الأصول والخصوم التي تؤثر على النتيجة الجبائية للمؤسسة ، تأتي مرحلة حساب الفرق بين القيمة المحاسبية والقيمة الضريبية للأصل أو الخصم (الالتزام) واستنتاج نوع الفرق الناتج حيث يمكن تصنيف الفروقات التي تنتج من حساب الفرق بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي إلى :

أولاً : الخصوم الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة) .

وهي الفروقات التوقية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية ، وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم . ويفضي هذا النوع من الفروقات إلى ظهور خصوم ضريبية مؤجلة.

ثانياً : الأصول الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع).

وهي الفروقات التوقية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة ( الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم . ويفضي هذا النوع من الفروقات إلى ظهور أصول ضريبية مؤجلة .

ويمكن إحصاء أهم الحالات التي تنجم عنها وضعيات ضريبية خاضعة للضريبة أو قابلة للأقتطاع من خلال الجداول التالية :

أ- حالة عناصر الميزانية المحاسبية

1-أ عناصر الأصول :

<sup>1</sup> Abbas Ali Mirza، Magnus Orrel، Graham J. Holt ; Op-Cit; P : 78 .

<sup>2</sup> يوسف مامش، محمد الصالح زويته، مريزق عدمان ، معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية ، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 10 / العدد 01 (2019) ، ص 464-445 .

- الجدول رقم (01) : طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والضريبي - عناصر الأصول -

نوع الضريبة المؤجلة	نوع الفرق المؤقت	(الأساس المحاسبي-الأساس الضريبي)
خصم ضريبي مؤجل	فرق مؤقت خاضع للضريبة	الأساس المحاسبي < الأساس الضريبي
أصل ضريبي مؤجل	فرق مؤقت قابل للخصم	الأساس المحاسبي > الأساس الضريبي
عدم وجود أي ضريبة مؤجلة	عدم وجود أي فرق مؤقت	الأساس المحاسبي = الأساس الضريبي

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات السابقة .

أ-2 عناصر الخصوم

- الجدول رقم (02) : طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والضريبي - عناصر الخصوم-

نوع الضريبة المؤجلة	نوع الفرق المؤقت	(الأساس المحاسبي-الأساس الضريبي)
أصل ضريبي مؤجل	فرق مؤقت قابل للخصم	الأساس المحاسبي < الأساس الضريبي
خصم ضريبي مؤجل	فرق مؤقت خاضع للضريبة	الأساس المحاسبي > الأساس الضريبي
عدم وجود أي ضريبة مؤجلة	عدم وجود أي فرق مؤقت	الأساس المحاسبي = الأساس الضريبي

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات السابقة .

ب. حالة عناصر جدول حسابات النتائج.

ب-1. عناصر الأعباء

- الجدول رقم (03) : طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والضريبي - عناصر الأعباء-

نوع الضريبة المؤجلة	نوع الفرق المؤقت	(الأساس المحاسبي-الأساس الضريبي)
أصل ضريبي مؤجل	فرق مؤقت قابل للخصم	أعباء مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جباثيا خلال الدورات اللاحقة
خصم ضريبي مؤجل	فرق مؤقت خاضع للضريبة	أعباء غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن



		قابلة للخصم جبائيا خلال الدورة الجارية
أعباء مقيدة محاسبيا وقابلة للخصم جبائيا خلال الدورة الجارية	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود أي ضريبة مؤجلة

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات السابقة .

ب-2 . عناصر النواتج

الجدول رقم (04) طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الضريبي - عناصر النواتج-

نوع الضريبة المؤجلة	نوع الفرق المؤقت	وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي
خصم ضريبي مؤجل	فرق مؤقت خاضع للضريبة	نواتج مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن خاضعة للضريبة خلال الدورات اللاحقة
أصل ضريبي مؤجل	فرق مؤقت قابل للخصم	نواتج غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن خاضعة للضريبة خلال الدورة الجارية
عدم وجود أي ضريبة مؤجلة	عدم وجود أي فرق مؤقت	نواتج مقيدة محاسبيا وخاضعة للضريبة خلال الدورة الجارية

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات السابقة .

الفرع الثاني : حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات الضريبية غير مستخدمة .

أولا : الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة : Les pertes fiscales non utilisées

نتكلم عن العجز أو الخسارة الضريبية في حالة ما إذا كانت إشارة النتيجة الجبائية ، التي تحسب عن طريق إدراج بعض التعديلات على النتيجة المحاسبية ، والخاصة بإضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم وتخفيض بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة وهذا وفقا لنصوص التشريع الجبائي ، سالبة وهذا ما يعفي المؤسسة من تسديد الضريبة على الأرباح . ويتم تسيير هذه الخسارة الجبائية عبر طريقتين هما :

أ- طريقة الترحيل إلى الخلف : loss carryback

هذه الطريقة طريقة أنجلوسكسونية ، وتستعمل لمعالجة العجز الذي تتكبده المؤسسة في دورة ما ، ويمكن اختصار الخصائص المميزة لها في النقاط التالية<sup>1</sup> :

- يتم تحميل عجز الدورة المعنية على أساس الربح الجبائي غير الموزع للدورات الثلاثة السابقة ، وهذا يخصم العجز من أقدم دورة وفي حالة عدم كفاية الدورات السابقة (عادة ثلاث سنوات) للامتصاص العجز المسجل ، يتم تحميل الفرق على الربح الجبائي للدورات المقبلة .
- يؤدي تحميل العجز على الدورات السابقة إلى ظهور ما يسمى بالحق الجبائي والذي تستفيد منه المؤسسة ، ويعتبر كدين يقع على عاتق إدارة الجباية ، وهذا باعتبار المؤسسة دفعت أكثر ما عليها من ضرائب ، ويساوي هذا الحق نتيجة ضرب مبلغ العجز المغطى بأرباح الدورات السابقة في المعدل العادي للضريبة على الأرباح .
- يتم استرجاع هذا الحق خلال الدورات التي تلي سنة تسجيل العجز (عادة خمس سنوات) ، وهذا باستعماله في تسديد الضريبة على الأرباح لهذه الدورات ، وفي حالة انقضاء أجل الدورات المعنية بالاستفادة من هذه الميزة وعدم الاستفادة كلياً من هذا الحق ، يتم تسديد الفرق من طرف إدارة الجباية لصالح المؤسسة .

ب- طريقة الترحيل إلى الأمام : loss carryforward

حيث أنه في حالة تسجيل خسارة ضريبية في دورة معينة فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في الدورة الموالية ويخفف من الربح الجبائي المحقق خلال نفس الدورة ، وإذا كان هذا الربح غير كافٍ لامتصاص كل الخسارة الضريبية فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى الدورات الموالية ، غير أن الدورات التي تستفيد من هذه الميزة عادة ما تكون لمدة محدودة ، فمثلاً في الجزائر يقدر الحد الأقصى لترحيل الخسارة الضريبية بأربع سنوات .

وبناء على ما سبق :

- فإنه في حالة اختيار المؤسسة طريقة الترحيل إلى الخلف ، " فإن الميزة (avantage) ذات الصلة بالخسارة الضريبية لا بد أن تسجل كحق في جانب الأصول لتغطية الضريبة الجارية للدورة أو الدورات السابقة " <sup>2</sup> ، وبعبارة أخرى ، فإنه يحظر على المؤسسة في هذه الوضعية الاعتراف محاسبياً بأصل ضريبي مؤجل ، وتكتفي بالتقييد المحاسبي لحقها الضريبي اتجاه الإدارة الجبائية .
- أما في حالة لجوء المؤسسة إلى طريقة الترحيل إلى الأمام ، فإن المعايير المحاسبية الدولية تنص على أنه " يجب الاعتراف محاسبياً بأصل ضريبي مؤجل يعادل الجزء من الخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام إذا كان من الممكن جداً

<sup>1</sup> يوسف مامش ، بلال لوعيل ، محاسبة الضرائب على الأرباح وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي المباشر ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، العدد الاقتصادي - 34(1) ، جامعة زيان عاشور - الجلفة .

<sup>2</sup> Norme Comptable Internationale n° 12 "Impôts sur le résultat" ; P 13 .

توفر فروقات زمنية خاضعة للضريبة ، أو أدلة مقنعة أخرى بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل الخسائر الضريبية غير المستخدمة"<sup>1</sup>.

وحدير بالتنويه بأنه من بين المعايير التي يستند إليها مراعاة مدى إمكانية تحقيق المؤسسة في المستقبل لربح خاضع للضريبة يمكن ذكر ما يلي<sup>2</sup>:

- تحوز المؤسسة على فروقات زمنية خاضعة للضريبة كافية اتجاه نفس السلطة الجبائية والمؤسسة الخاضعة ، والتي سينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن أن تخفض منها الخصومات أو الخسائر الضريبية غير المستعملة قبل انقضاء أجلها.
- من الممكن جدا أن تحقق المؤسسة أرباحا خاضعة للضريبة قبل انقضاء أجل استخدام الخصومات أو الخسائر الضريبية .
- الخسائر الضريبية غير المستخدمة كان مصدرها أسبابا محددة من غير المتوقع أن تتكرر.
- الفرص (opportunités) المرتبطة بالتسيير الجبائي للمؤسسة متوفرة وستمكن من تحقيق ربح خاضع للضريبة خلال الدورات التي سوف تستخدم فيها الخسائر الضريبية أو الخصومات غير المستخدمة .

ثانيا : الفروقات الناتجة من الخصومات (التخفيضات) الضريبية غير المستخدمة<sup>3</sup>:

يخضع الاعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية المؤجلة التي يكون مصدرها الخصومات (التخفيضات) الضريبية إلى نفس الشروط التي يجب أن تتوفر في الاعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية الناشئة من الترحيل إلى الأمام للخسائر الضريبية ، أي :

- توفر فروقات زمنية خاضعة للضريبة .
- توفر أدلة مقنعة أخرى بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل هذه الخصومات الضريبية غير المستخدمة .

المطلب الثالث : الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة.

يتم في هذه المرحلة التمييز بين الفروقات الضريبية التي تستجيب لشروط التقييد المحاسبي وبين تلك التي يكتفى بالإشارة إليها على مستوى الملاحق كمعلومة تكميلية ، حيث أنه وفقا لمعايير المحاسبة الدولية لا يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة

<sup>1</sup> Idem ;P 34-35 .

<sup>2</sup> Idem ; P36 .

<sup>3</sup> يوسف مامش ، بلال لوعيل ، مرجع سابق .

كأصول أو خصوم على مستوى الميزانية المحاسبية إلا في ظل شروط محددة وهنا يمكن التمييز بين نوعين من الضرائب المؤجلة هما : أصول الضرائب المؤجلة وخصوم الضرائب المؤجلة .

#### الفرع الأول : الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة .

تتمثل الأصول الضريبية المؤجلة في " مبالغ الضرائب على الأرباح المتوقع استردادها في الفترات المقبلة و ذلك نتيجة ل :

- الفروقات الزمنية القابلة للخصم (للاقتطاع)
  - الترحيل إلى الأمام للخسائر الضريبية غير المستخدمة
  - الترحيل إلى الأمام للخصومات (التخفيضات) الضريبية غير المستخدمة<sup>1</sup>.
- حيث أنه ينشأ عن التسجيل المحاسبي للأصل الضريبي المؤجل زيادة في عبء الضريبة على الأرباح للدورة الجارية وانخفاض في الضريبة الواجبة الأداء إلى الإدارة الجبائية خلال الدورة أو الدورات اللاحقة .
- ويمكن تلخيص الحالات التي نكون بصدها أمام أصل ضريبي مؤجل فيما يلي :

- الأساس المحاسبي للأصل أقل من الأساس الضريبي للأصل .
  - الأساس المحاسبي للخصم أكبر من الأساس الضريبي للخصم .
  - أعباء مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورات اللاحقة .
  - أعباء مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن خاضعة للضريبة خلال الدورة الجارية .
- ومن ناحية التقيد المحاسبي ، فإن الضريبة المؤجلة القابلة للاقتطاع لا يعترف بها على مستوى أصول الميزانية المحاسبية للمؤسسة إلا في ظل الاستجابة للشرط الذي يقضي بأنه " من المحتمل جدا توفر ربح خاضع للضريبة لطرح الفروقات الزمنية القابلة للخصم منه " <sup>2</sup>.

ومن وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية ، فإنه يمكن التكلم عن توفر ربح خاضع للضريبة عندما تكون هناك " فروقات زمنية خاضعة كافية تعود لنفس السلطة الضريبية وتنتمي لنفس المؤسسة الخاضعة للضريبة والتي من المتوقع أن تنعكس :

- خلال نفس الدورة التي يتوقع فيها انعكاس الفروقات الزمنية القابلة للخصم .
- خلال نفس الدورات التي يمكن فيها ترحيل الخسائر الضريبية بأثر رجعي (إلى الخلف) أو مستقبلي (إلى الأمام) .

<sup>1</sup> Robert ; Pratique des normes IAS/IFRS :Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP ; 2émé édition ; Dunod ; Paris ;2005 ; P :397 .

<sup>2</sup> Gérard Emard· Bénédicte Merle et Nicole Rueff; Op-cit ;P : 121 .

وإذا لم تكن هذه الفروقات الزمنية الخاضعة كافية لامتصاص الفروقات الزمنية القابلة للاقتطاع ، فإنه يجب على المؤسسة التحقق من توفر ربح خاضع للضريبة في المستقبل يمكنها من الاستفادة من الفروقات الزمنية القابلة للخصم<sup>1</sup> .

وعليه فإن ميزة انعكاس الفروقات الزمنية القابلة للاقتطاع التي ينجم عنها تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية ، ومنه تخفيضات في التدفقات النقدية الضريبية سوف لن تتسنى للمؤسسة إلا إذا اكتسبت أرباحاً ضريبية كافية للامتصاص الفروقات القابلة للخصم .

#### الفرع الثاني : الاعتراف بالخصوم الضريبية المؤجلة .

تتمثل الخصوم الضريبية المؤجلة في " مبالغ الضرائب على الأرباح الواجبة الدفع خلال الدورات المستقبلية ، وذلك نتيجة للفروقات الزمنية الخاضعة للضريبة"<sup>2</sup>.

حيث أنه ينشأ عن التسجيل المحاسبي للخصم (الالتزام) الضريبي المؤجل انخفاض في عبء الضريبة على الأرباح للدورة الجارية وزيادة في الضريبة الواجبة الأداء إلى الإدارة الجبائية خلال الدورة أو الدورات اللاحقة .

وفي هذا الإطار فإنه يجب ، طبقاً لما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية ، التقييد المحاسبي للخصم (الالتزام) الضريبي المؤجل بالنسبة لكل الفروق الزمنية الخاضعة للضريبة ، حيث أنها تمثل ديوناً ضريبية مستقبلية .

ويمكن تلخيص الحالات التي نكون بصدددها أمام خصم ضريبي مؤجل فيما يلي :

- الأساس المحاسبي للأصل أكبر من الأساس الضريبي للأصل .
- الأساس المحاسبي للخصم أقل من الأساس الضريبي للخصم .
- أعباء غير مقيدة محاسبياً خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جبائياً خلال الدورة الجارية .
- نواتج غير مقيدة محاسبياً خلال الدورة الجارية ولكن خاضعة للضريبة خلال الدورات اللاحقة .

#### الفرع الثالث : الاستثناءات الخاصة بالاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة .

يحظر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " الضرائب على الأرباح " على المؤسسة الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة ، سواء على مستوى أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية للمؤسسة ، ويتعلق الأمر بالحالات التالية :

<sup>1</sup> Norme Comptable Internationale n° 12 " Impôts sur le résultat " ; P 28 & 29 .

<sup>2</sup> C. Maillet-Baudrier et A. Le Manh ; Les normes comptables internationales IAS/IFRS ; 4ème édition ; Foucher ; Paris ; 2006 ; P : 143 .

- فارق الاقتناء (الشهرة).
- الاعتراف الأولي بالأصل أو الخصم (التزام) .
- الاستثمارات في الشركات التابعة ، الفروع ، الشركات الزميلة والخصم في المشاريع المشتركة .
- 1- فارق الاقتناء (الشهرة) : Goodwill / Badwill .

تمثل الشهرة قيمة الزيادة (النقصان) في تكلفة الشراء عن حصة المشتري من القيم العادلة للأصول والخصوم المحددة المقتناة ولا تسمح المعايير المحاسبية الدولية بالاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة (أصول أو خصوم) ذات الصلة بفارق الاقتناء عندما يكون إطفاءه غير قابل للخصم من الناحية الجبائية، وهذا لأنه يعتبر بمثابة قيمة متبقية (résiduelle valeur) ، كما أن الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة (أصول أو خصوم) يؤدي إلى زيادة القيمة المحاسبية لفارق الاقتناء (الموجب أو السالب) <sup>1</sup>.

## 2- الاعتراف الأولي بالأصل أو الخصم (التزام) .

قد ينشأ فرق مؤقت لدى الاعتراف المحاسبي الأولي لبعض عناصر أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية للمؤسسة التي يمكن ألا تكون قابلة للخصم أو خاضعة للضريبة بشكل جزئي أو كلي وهذا لأغراض ضريبية بحتة ، كأن يكون جزء من تكلفة الأصل أو جميعها غير قابلة للخصم للأغراض الضريبية <sup>2</sup> .

إن طريقة التقييد المحاسبي لهذا الفرق المؤقت تعتمد على طبيعة المعاملة التي أدت إلى الاعتراف المحاسبي الأولي بالأصل (أو الخصم) :

- في حالة اندماج أعمال فإن المؤسسة تعترف بأي خصم أو أصل ضريبي مؤجل مما يؤثر على قيمة الشهرة أو الشهرة السالبة ، غير أنه لا ينبغي تسجيل أي ضريبة مؤجلة يكون مصدرها الشهرة (فارق الاقتناء) في حد ذاتها <sup>3</sup> غير أنه لا ينبغي تسجيل أي ضريبة مؤجلة يكون مصدرها الشهرة (فارق الاقتناء) في حد ذاتها <sup>4</sup>.

وعليه ، فإنه عندما يتم تعديل القيمة المحاسبية لأصل لتبلغ قيمتها العادلة ولكن يبقى الأساس الضريبي لنفس الأصل مساوياً لتكلفته عند المالك السابق يظهر فرق مؤقت ضريبي وينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل <sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Norme Comptable Internationale n° 12 "Impôts sur le résultat " ; P 32 & 21 .

<sup>2</sup> Abbas Ali Mirza· Magnus Orrel·l Graham J. Holt ; Op-Cit; P : 81 .

<sup>3</sup> Norme Comptable Internationale n° 12 "Impôts sur le résultat " ; P 22 .

<sup>4</sup> . Idem ; P 66

<sup>5</sup> Idem ; P 19 .

- في حالة تأثير المعاملة على الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة ، فإن المؤسسة تعترف بأي أصل أو خصم ضريبي مؤجل ، كما تعترف أيضا بالنتائج من عبء أو إيراد ضريبي مؤجل على مستوى جدول حسابات النتائج.<sup>1</sup>
- إذا لم تكن المعاملة تمثل اندماجا للأعمال ، ولا تؤثر على أي من الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة ، فإن معايير المحاسبة الدولية تحظر على المؤسسة الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة.<sup>2</sup>
- 3- الاستثمارات في الشركات التابعة ، الفروع ، الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة
- تنص معايير المحاسبة الدولية على أن الفروقات الزمنية ذات الصلة بالاستثمارات في الشركات التابعة ، الفروع ، الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة لا يمكن الاعتراف بها على مستوى القوائم المالية إلا بتوفر شروط محددة.
- فبالنسبة للأصول الضريبية المؤجلة الخاصة بالفروقات الزمنية القابلة للاستقطاع والمرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة ، الفروع ، الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة ، فإن الاعتراف بها محاسبيا يقتضي توفر الشرطين التاليين معا:<sup>3</sup>
- من المحتمل جدا أن يتم عكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب .
- من المحتمل جدا أن توفر الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن من الانتفاع بالفرق المؤقت .
- أما فيما يخص الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة ، فإن الاعتراف بها محاسبيا يقتضي أيضا توفر الشرطين التاليين معا: 4:
- أن تكون الشركة الأم ، المستثمر أو صاحب المشروع قادرين على التحكم بتاريخ عكس الفروقات الزمنية .
- من المحتمل جدا ألا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب .

### المطلب الرابع : التقييم والتسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة.

#### الفرع الأول : تقييم الضريبة المؤجلة

بعد تحديد الضرائب المؤجلة التي تستجيب لشروط الاعتراف بها محاسبيا كأصول أو خصوم ضريبية مؤجلة ، تأتي مرحلة التقييم التي تقتضي اختيار المعدل المناسب ومراجعة قيم الضرائب المؤجلة المسجلة خلال الدورات السابقة سواء من ناحية المعدل المطبق أو نطاق قيمتها المعترف بها.

<sup>1</sup> Idem ; P 22 .

<sup>2</sup> Idem ; P 22 .

<sup>3</sup> Norme Comptable Internationale n° 12 "Impôts sur le résultat " ; P 44 .

<sup>4</sup> Idem ;P 39 .

أولاً : تطبيق معدل الضريبة المناسب

تنص المعايير المحاسبية الدولية على "ضرورة تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بالمبلغ الذي يتوقع أن يطبق على الدورة التي يتحقق فيها الأصل أو يتم فيها تسديد الالتزام ، وهذا على أساس معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية التطبيق كما بتاريخ إقفال الميزانية المحاسبية " <sup>1</sup>.

وفي حالة تطبيق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة للنتيجة الخاضعة للضريبة ، فإنه يتم تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بناء على متوسط المعدلات الذي يتوقع أن يطبق على الربح الخاضع (الخسارة الجبائية) للدورات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروقات الزمنية.

وفي هذا الإطار ، فإنه يجب أن يعكس تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة النتائج الضريبية التي ستترتب تبعاً للأسلوب الذي تتوقع المؤسسة منه استرداد أو تسديد القيمة المحاسبية لأصولها وخصومها كما بتاريخ إقفال الميزانية المحاسبية.

ثانياً : إعادة النظر في القيمة المحاسبية للضريبة المؤجلة

يجب مراجعة القيمة المحاسبية للأصل الضريبي المؤجل عند تاريخ إقفال كل ميزانية محاسبية<sup>2</sup>، هذا يؤدي إلى:<sup>3</sup>

- إما تخفيض القيمة المحاسبية للأصل الضريبي إلى الحد الذي يكون من الممكن جداً زيادة الربح المستقبلي الخاضع للضريبة والذي يسمح باسترداد الأصل الضريبي المؤجل .
- وبصورة عامة فإنه يمكن أن تشهد القيمة المحاسبية للأصول الضريبية المؤجلة تغيراً على الرغم من عدم تغير مبلغ الفروقات الزمنية المرتبطة بها، وهذا بسبب:<sup>4</sup>
- التغير الحاصل في معدلات الضريبة أو قوانين الضريبة.
- إعادة تقدير قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة.
- التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد أصل ما.

ثالثاً : خصم الضريبة المؤجلة

<sup>1</sup> Norme Comptable Internationale n° 12 "Impôts sur le résultat " ; P 47 .

<sup>2</sup> Idem ; P 56 .

<sup>3</sup> Gérard Emard، Bénédicte Merle et Nicole Rueff; Op-cit ;P : 124 .

<sup>4</sup> Norme Comptable Internationale n° 12 "Impôts sur le résultat " ; P 60 .



لا يسمح المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضريبة على الأرباح" بخصم قيم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة<sup>1</sup>، لأن التحديد الدقيق للأصول والخصوم الضريبية المؤجلة على أساس مخصوم (une base actualisée) يتطلب جدول مفصلة لتوقيت انعكاس كل اختلاف مؤقت، وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة مستحيلة أو مقعدة جدا.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني : التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة

طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، فإن الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة تدخلان في تكوين النتيجة الصافية للمؤسسة، ويتم التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة من جهة على مستوى أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية، ومن جهة على مستوى جدول حسابات النتائج يقابلها في الجانب المدين (عندما يتعلق الأمر بعبء ضريبي) أو في الجانب الدائن (عندما يتعلق الأمر باقتصاد ضريبي)، وهذا تجسيد لمبدأ القيد المزدوج.

غير أن هناك بعض الحالات التي لا يتم فيها تسجيل الضريبة المؤجلة على مستوى حسابات جدول حسابات النتائج وهي :

- إذا كان مصدر الضريبة عملية اندماج بطريقة التملك<sup>3</sup> dentrerises regroupement حيث أن الأصول تقييم على أساس القيمة العادلة ، وعليه فإن القيمة المحاسبية للأصول سوف تكون أكبر من قيمتها الضريبية ، مما يؤدي إلى نشوء خصم ضريبي مؤجل يسجل على مستوى حساب فارق الاقتناء طبق لمبدأ التماثل، وهذا بشرط أن يكون في إطفاء فارق الاهتلاك قابلا للخصم جباثيا<sup>4</sup>، وإلا فإن معايير المحاسبة الدولية تحظر التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة التي يكون مصدرها فارق اقتناء غير قابل للخصم جباثيا .

- إذا كان مصدر الضريبة، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، معاملة أو حدثا مقيدا محاسبيا مباشرة في الجانب الدائن أو المدين لحساب يتعلق بعنصر من عناصر حقوق الملكية (الأموال الخاصة)<sup>5</sup>. ويمكن ذكر على سبيل المثال لا الحصر الحالات الآتية :

- تغير القيمة المحاسبية نتيجة إعادة تقييم الشبثيات المادية،
- تعديل الرصيد الافتتاحي للنتائج المحاسبية غير الموزعة نتيجة تغير الطرق المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح لخطأ جوهري،

<sup>1</sup> يوسف مامش ، بلال لوعيل ، مرجع سابق.

<sup>2</sup> Abbas Ali Mirza، Magnus Orrel، Graham J. Holt ; Op-Cit; P : 83 .

<sup>3</sup> يوسف مامش ، بلال لوعيل ، مرجع سابق

<sup>4</sup> Gérard Emard، Bénédicte Merle et Nicole Rueff; Op-cit ;P : 123 .

<sup>5</sup> Norme Comptable Internationale n° 12 "Impôts sur le résultat " ; P 61 .

- فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لوحدة أجنبية.

المعالجة المحاسبية: للضرائب المؤجلة .

أولا : حالة الأصول الضريبية المؤجلة :

ملاحظة : إن الحساب 133 هو في نفس الوقت حساب تجميع وتسجيل

تتم عملية التسجيل على النحو التالي :

.....	.....	ضريبة مؤجلة أصول	133
.....	.....	فرض ضريبة مؤجلة أصول	692
		الاعتراف بالضريبة مؤجلة أصول	

عند إقفال الدورة :

1- في حالة الإرتفاع

.....	.....	ضريبة مؤجلة أصول	133
.....	.....	فرض ضريبة مؤجلة أصول	692
		الاعتراف بالضريبة مؤجلة أصول	

2- في حالة الانخفاض

.....	.....	فرض ضريبة مؤجلة أصول	692
.....	.....	ضريبة مؤجلة أصول	133
		الاعتراف بالضريبة مؤجلة أصول	

ثانيا : حالة الخصوم الضريبية المؤجلة :

تتم عملية التسجيل على النحو التالي :

.....	.....	فرض ضريبة مؤجلة خصوم	693
.....	.....	ضريبة مؤجلة خصوم	134
		الاعتراف بالضريبة مؤجلة خصوم	

عند إقفال الدورة :

1- في حالة الارتفاع

.....	.....	فرض ضريبة مؤجلة خصوم	693
.....	.....	ضريبة مؤجلة خصوم	134
		الاعتراف بالضريبة مؤجلة خصوم	

2- في حالة الانخفاض

.....	.....	ضريبة مؤجلة خصوم	134
.....	.....	فرض ضريبة مؤجلة خصوم	693
		الاعتراف بالضريبة مؤجلة خصوم	

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية .

دراسة بعنوان : محاسبة الضريبة على الارباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي .

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مسألة محاسبة الضريبة على الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، وعلى وجه الخصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ، والتي تعتبر من بين المسائل المحاسبية الأكثر تعقيدا محاسبيا ، وهذا من خلال بيان مفهوم ، تاريخ وأهمية مقارنة الإخضاع المؤجل باعتبارها السبيل الوحيد الذي يمكن من الحد من التأثير الجبائي على الصورة الصادقة للقوائم المالية للمؤسسة ، وكذلك إلقاء الضوء على خطوات التقييم وشروط العرض المحاسبي للضريبة على الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، وفي هذا الصدد تتبلور معالم الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كالآتي : - ما هو أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على محاسبة الضريبة على الأرباح ؟ ، وللإجابة على هذا الأشكال سعى الباحث في هذه الدراسة إلى تحديد بيان مفهوم ، تاريخ و أهمية الضرائب المؤجلة باعتبارها السبيل الوحيد الذي يمكن من الحد من التأثير الجبائي على الصورة الصادقة للقوائم المالية للمؤسسة ، وكذلك إلقاء الضوء على خطوات التقييم والعرض المحاسبي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية ، بالإضافة إلى شروط عرض الضريبة على الأرباح في القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، حيث أن عبء الضريبة على الأرباح يتركب من عنصرين أساسيين هما: الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة . حيث تتمثل الضريبة الجارية في الضريبة على الأرباح التي يجب على المؤسسة تسديدها للإدارة الجبائية ، أما الضريبة المؤجلة فيمكن تلخيص خطوات محاسبتها في النقاط التالية : تحديد الأساس المحاسبي للأصول والخصوم ، تحديد الأساس الضريبي للأصول والخصوم من حساب وتصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي ، حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة ، تحديد مدى استجابة الفروقات لشروط الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة (الأصول والالتزامات) ، حساب الضريبة المؤجلة على أساس المعدل الساري المفعول ، التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة .

التساؤلات المطروحة :

- ما هي الأسباب التي أدت إلى وجود اختلاف بين النتيجة المحاسبية المحددة طبقا لما تقتضيه المعايير المحاسبية الدولية ، والنتيجة الجبائية المحددة وفقا لما تقتضيه القوانين الجبائية لبلد معين ؟ .
- هل النتيجة الجبائية توضح الصورة الاقتصادية الحقيقية لنشاط المؤسسة خلال الدورة ؟ .

- هل تساعد أو تساهم محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية على أعطى معلومة محاسبية خالية من التأثيرات القانونية والجبائية ؟ .
- ما علاقة ارتباط البيئة الاقتصادية الجزائرية بالتشريع الجبائي مع توفير معلومة محاسبية ذات مصداقية عالية ؟ .
- هل اعتماد محاسبة الضرائب المؤجلة في ظل التوجه الاقتصادي الحالي الوطني إلى اقتصاد السوق ، يساعد على تشجيع الاستثمار الأجنبي والمساهمة في مواكبة العالم في ظل مفهوم العولمة ؟ .

**دراسة بعنوان :** دراسة تحليلية لواقع الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية . "حالة عينة من الشركات الجزائرية" .

الهدف من هذه الدراسة محاولة تحليل وترجمة النتائج المتصلة بحقيقة وواقع الممارسات المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية ، في شقها الخاص بالضرائب المؤجلة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12 ، وهذا على ضوء المعطيات المستقاة من المحبط الاقتصادي الجزائري وبالأطراف الفاعلة فيه ، وكذلك محاولة تحليل العلاقة بين بعض خصائص شركات العينة ودرجة التزامها بطريقة الضريبة المؤجلة ، ولتحقيق هذه الأهداف أجرى الباحث دراسة ميدانية لعينة شملت المهنيين المحاسبين بمختلف المستويات ، لعدد من الشركات الخاصة ، العمومية والمختلطة الجزائرية التي تنشط في قطاعات مختلفة ، حيث تم استخدام إستبانة للإجابة على التساؤلات ، ولأغراض تحليل البيانات ، تم إستخدام الأساليب الإحصائية ، إختبار T للعينة الواحدة ( One Sample .T.test ) ، وكذلك معامل الارتباط " Pearson " تحليل الارتباط بين متغيرين . ومن أبرز النتائج التي وصلت إليها هذه الدراسة : هي أن أغلبية الشركات الجزائرية لا تلتزم بتطبيق طريقة الأخصاع المؤجل المنصوص عليه من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية ، كما ينصح الباحث : بالعمل على إرساء آلية تضمن إلتزام الشركات الخاضعة لنصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري بتطبيق طريقة الأخصاع المؤجل وبالشكل الصحيح والسليم ، على سبيل المثال لا الحصر : - إلتباع نصوص النظام المحاسبي المالي بنص قانوني جبائي يوجب المكلفين بالضريبة على الدخل التقيد بطريقة الأخصاع المؤجل ، إلتزام المراجعين القانونيين بإدراج مسالة الضريبة المؤجلة على مستوى تقاريرهم ، الأهتمام بالتدريب والتكوين المستمر للمهنيين المحاسبين بمختلف مستوياتهم ، إقتراح آلية تحفيز جبائي للمؤسسات التي تلتزم بالتطبيق السليم لنصوص النظام المحاسبي المالي ولقواعد التشريع الجبائي .

- هل الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في البيئة الاقتصادية الجزائرية تتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ؟ .
- هل عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الأخضاع المؤجل سبب في عدم إلتزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بهذه الطريقة المحاسبية ؟ .
- هل يوجد توافق في الممارسات المحاسبية للمؤسسات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة مع متطلبات المعيار الدولي رقم 12 ؟ .
- هل لخصائص المؤسسة الجزائرية تأثير على درجة إلتزامها بمحاسبة الضرائب المؤجلة ؟ .

دراسة بعنوان : أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تهدف هذه الدراسة إلى الوصول الصحيح و الموثوق للمعلومة ( بإعتبارها أحد العناصر الهامة في التسيير . ) ، إلى كافة مستخدميها بشكل ملائم وفي الوقت المناسب من إستخدامها في إتخاذ القرارات الرشيدة التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة ، وكذا تلبية إحتياجات الأطراف الاخرى المستخدمة لها ، وللأجابة على ما سبق طرح الباحث الأشكال التالي :

ماهي آثار تطبيق النظام المالي المحاسبي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟ ، و محاولة الإجابة على هذه الأشكالية قام الباحث بطرح الأشكالآت الفرعية الموالية : ماهو مستوى نوعية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية ؟ ، ماهو مستوى تطبيق المؤسسة للنظام المحاسبي المالي ؟ ، ما مدى إنسجام و تناسق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية ؟ ، وعلى ضوء الأشكال السابقة تم صياغة الفرضيات التالية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى المعنوية 0.05 ، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقوائم المائة حسب النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى المعنوية 0.05 ، وكذلك لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لطرق التقييم والتسجيل حسب النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية عند مستوى المعنوية 0.05 . كما قدما الباحث بعض الحلول المقترحة ، وذلك من خلال عدة إصلاحات نذكر منها : إعداد نظام محاسبي مرجعي تستند إليه المنظمات المهنية في العمل المحاسبي من أجل تقريب الممارسات المحاسبية وتقليل الاختلافات التي من شأنها أن تحول دون إجراً المقارنات ومن ثم تسهيل عملية إتخاذ القرار ، حتى يمكن تحقيق الأهداف المرجوة من النظام المحاسبي المالي ، وتسهيل عملية تكيف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع جوهره وفلسفته أوصى الباحث عدة نقاط ، حيث أنه لا بد من إعادة تأهيل كوادر المؤسسات وأنظمتها المحاسبية بما يتماشى مع جوهر النظام المحاسبي المالي ، وكذا ضرورة تفعيل القوانين

المهنية والرسمية المتعلقة بضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات ، وأن يكون هناك توحيد وإنسجام بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فيما يخص ( الضريبة ، المالية ، النظم الداخلية ) ، وكذلك عدم الأكتفاء بالجانب الشكلي للنظام المحاسبي المالي ، وإنما الانتقال إلى تطبيق جوهر ولب ماجاء فيه من قواعد وأسس ومبادئ ونظريات .

#### التساؤلات المطروحة :

- ماهي الأضافة التي قدمها النظام المحاسبي المالي بالمقارنة مع النظام المحاسبي الوطني ؟ .
- هل ساعد النظام المحاسبي المالي على تحسين جودة ونوعية المعلومة المحاسبية ؟ .
- هل يوجد إختلاف في طرق التقييم والتسجيل المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي والنظام المحاسبي الوطني ؟ .

**دراسة بعنوان :** أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبية وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات .

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لعقود الانشاء الطويلة الأجل ، وإنعكاساتها على الإفصاح في القوائم المالية لشركات المقاولات .ولمحاولة تفسير ما سبق ذكره نطرح الأشكال الرئيسي التالي : ما أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات ، ولقد إعتدما الباحث على المنهج الاستقرائي من خلال الدراسات السابقة من المقالات العلمية والمجلات والأبحاث العلمية وإصدارات الضرائب المصرية والأجنبية والكتابات المتنوعة لمختلف الكتب والمراجع التي تتعلق بالعقود الطويلة الأجل ، ومن أبرز النتائج المتوصل إليها من طرف الباحث كالأتي : أنه توجد إختلافات جوهرية بين المعالجات المحاسبية للعديد من البنود للعقود الطويلة الأجل ونشاط المقاولات ، عن المعاملة الضريبية ، تؤدي الأختلافات والفروق المؤقتة في عقود ونشاط المقاولات إلى ظهور ووجود الضريبة المؤجلة ،تأثر القوائم المالية وملحقاتها لشركة المقاولات بالمحاسبة عن الضريبة المؤجلة ، وجود علاقة طردية بين حجم وطبيعة الضرائب المؤجلة والأعباء الدفترية المتعلقة بها ، كما قدم الباحث بعض التوصيات نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر : يجب معرفة الأثار الضريبية المترتبة على الأختلافات المؤقتة ( الوهمية ) بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عند تحديد مصروف ضريبة الدخل ولا بد من الإفصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية ، كما أنه محاسبيا يجب على شركة المقاولات قياس الفروق المؤقتة والإفصاح عنها في القوائم المالية لمؤسسة ، ودعم الثقة بين الإدارة الضريبية وجمهور الممولين بتحديد إلتزامات الإدارة الضريبية في إتخاذ إجراءات وتحصيل الضريبة ، تطبيق طريقة ( الأصل - الألتزام ) عند قياس ضريبة الدخل .

- ما الذي يميز شركات المقاولات عن بقية الشركات في طريقة الاخضاع المؤجل ؟ .

**دراسة بعنوان :** معوقات الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية . " دراسة ميدانية "

سعى الباحثون في هذه الورقة البحثية إلى إختبار مدى إلتزام عينة من المنظمات الجزائرية بمتطلبات الإفصاح الضريبي على مستوى قوائمها المالية ، وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، وكذا البحث في الدواعي التي حالت دون تحقيقها لمتطلبات الإفصاح الضريبي ، بالإضافة إلى بيان مدى توفر المتطلبات البيئية الضرورية للإفصاح الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية من وجهة نظر محترفي المحاسبة ، وشملت عينة الدراسة 158 منظمة ، وبناء على ماسبق تتمحور إشكالية الدراسة في فيما تتمثل معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية ؟ ، وللاجابة على الأشكال الرئيسي تتجلى لنا مجموعة من الأشكال الفرعية التالية ، كما هل تلتزم المنظمات الجزائرية بالإفصاح عن طريقة الأخضاع المؤجل وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي ؟ ، وما مدى توفر المتطلبات البيئية الضرورية للإفصاح الضريبي وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الاقتصادية الجزائرية ؟ ، حيث أن الراسة بنية على فرضيتين ، الأولى عدم إلتزام أغلبية المنظمات الجزائرية بالإفصاح الضريبي وفق معايير المحاسبة الدولية ، أما الثانية فإنه حتى يتسنى الإلتزام بالافصاح عن طريق الاخضاع المؤجل في البيئة الاقتصادية الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبة الدولية على أحسن وجه ، فإنه ينبغي الأخذ بعين الاعتبار المحاور الموالية : التأطير الأكاديمي والعلمي ، التأطير المهني و حضور الإدارة الفعلية على مستوى الهيئات الرسمية ، إذ أنه بتحليلنا الميداني للمحيط الجزائري ، فإنه بإمكاننا معاينة عجز واضح على مستوى هذه المحاور ، وللأجابة على هذه الأشكالات إعتدما الباحث على دراسة إستطلاعية لعينة من المؤسسات الجزائرية ، مع الاستعانة بالأختبارات المعلمية الأحصائية ( Parametric statistics ) وكذا إستخدام معامل ( Person ) لايجاد وتفسير العلاقة الأرتباطية إحصائيا ، وكذا إعتد الباحثون على المنهج الأستقرائي بإستخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات ، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحثون مفدها أن أغلبية المنظمات الجزائرية لاتلتزم بالافصاح الضريبي وفقا للمعايير الدولية نظر لعدة عوامل مثل (الشرع الجبائي ، ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني) ، كما إتضح من خلال الدراسة بأن البيئة الجزائرية لا تفي بشكل عام بمقومات الإلتزام بالافصاح الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، كما قدم الباحثون بعض الاقتراحات أبرزها : إتخاذ وجهة نظر حاسمة من قبل السلطات الرسمية المسؤولة إزاء مسألة الافصاح الضريبي وفقا لطريقة الاخضاع المؤجل ، وهذا إما بإتباع نصوص النظام المحاسبي المالي بإصدارات تنظيمية توضيحية لطريقة الأخضاع المؤجل من قبل السلطات المخولة ، أو عدم تبني هذه الطريقة لصعوبتها



وتعقيدها ، ونظرا لطبيعة أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أو إلزام نوع معين من المؤسسات بهذه الطريقة مراعاة لمبدأ الأهمية النسبية للأفصاح عن العامل الضريبي في مثل هذه المؤسسات (كما هو الحال في الاتحاد الاوروبي) . أما في حالة اللجوء إلى خيار التمسك بتطبيق طريقة الأخضاع المؤجل على كل المؤسسات الجزائرية ، فإنه يصبح من العقلانية المعرفة بمكان التكفل بمسألة الضريبة المؤجلة على كل المستويات الخاصة : مستوى التأطير الأكاديمي ( العلمي ) ، مستوى التأطير المهني ( العملي ) ، وكذلك العمل على إرساء آلية تضمن إلزام المؤسسات الخاضعة لنصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري بتطبيق طريقة الاخضاع المؤجل ، وأيضا اقتراح آلية تحفيز جبائي للمؤسسات التي تلتزم بالتطبيق السليم والشفاف لنصوص النظام المحاسبي المالي ولقواعد التشريع الجبائي .

### التساؤلات المطروحة :

- ماهي أهم الاسباب التي تمنع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من تطبيق أو محاولة تطبيق طريقة الاخضاع المؤجل ؟
- هل للسوق المالي الجزائري أثر ملموس يحول دون الالتزام بطريقة الاخضاع المؤجل ؟ .
- ما الذي يمكن أن تستفيد منه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من تطبيق الية الاخضاع المؤجل ؟ .

### دراسة بعنوان : أثر تطبيق الضرائب على جودة القوائم المالية (مسعود كسكس)

الهدف من هذه الدراسة تحليل مدى التباين في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي ، تتمثل أهمية الدراسة في كيفية تأثير الضرائب المؤجلة على جودة المعلومة في القوائم المالية وما مدى التوافق في الحالة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق (scf) و(IAS) ومدى التأثير على النتيجة المحاسبية ، تهدف هذه الدراسة إلى تحليل قواعد المحاسبة عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية ، وإلى مدى تطبيق المعيار الدولي رقم 12 في ظل النظام المحاسبي الجزائري وكذا توضيح أهم الفروقات بين ما جاء به المعيار والنظام المالي المحاسبي الجزائري وذلك يطرح الاشكالية التالية : ما أثر تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية في الجزائر وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية (IAS2) ؟ ، لتفصيل أكثر قام الباحث بطرح اشكاليات فرعية كمساعدة: كيف تنظر المعايير المحاسبية للضرائب المؤجلة ؟ ، وهل يمكن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر بشكل صحيح ؟ ، كيف ينظر النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF للضرائب المؤجلة ؟

\_\_ لقد تم الاعتماد على طريقة الاستقصاء لمجموعة من المحاسبين في الجنوب الشرقي الجزائري ، وكذا دراسة تطبيقية من خلال مؤسسة كلاش للخدمات بورقلة خلال الفترة 2012\_2013 ، حيث أكدت دراسة الفرضيات المطروحة سلفا التي تثبت مدى التباين بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق SCF ومدى تأثير هذه المعالجة المحاسبية على القوائم

المالية وبالتحديد تأثيرها على النتيجة المحاسبية الصافية وهذا ما يؤكد توافق المعالجة المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي 12

### دراسة (محمد عبد العزيز محمد خليفة، 2010)

دراسة تهدف الى التعرف على بيان الطرق المتبعة في قياس ضريبة الدخل المؤجل وأهم المشكلات المرتبطة بها ، بالإضافة لدراسة تحليلية لاحكام المعيار المحاسبي المصري رقم 24 الخاص بضرائب الدخل وتفعيله في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 بما يخدم الافصح المحاسبي ، وأخيرا دراسة تحليلية لاحكام المعيار المحاسبي رقم 12 المعدل الخاص بالضرائب على الدخل ، مع بيان أهم الاختلافات مع المعيار المحاسبي المصري رقم 24 .

### دراسة د/طارق عبد العال حماد (2008)

وركزت هذه الدراسة على إن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي يؤدي إلى وجود اختلافات دائمة تنتهي نهاية السنة المالية ولا تحدث أثرا مستقبليا على المنشاه ، واختلافات مؤقتة تؤدي إلى وجود ضريبة مؤجلة تؤثر على الفترات المستقبلية بالزيادة أو النقصان(أصل ضريبي أو التزام مؤجل). وأثر هذه الضريبة المؤجلة على القياس والافصح في القوائم المالية .

### دراسة د/محمد عباس بدوي (2007)

ركزت هذه الدراسة على ان هناك فروقا بين المعالجة

المحاسبية والمعاملة الضريبية لاهتلاك الأصول الراسمالية وأثر ذلك على القياس والافصح المحاسبي، مما يترتب عنه فروق ضريبية مؤقتة تؤدي إلى إختلاف قيمة مصروف ضريبة الدخل عن ضريبة الدخل الواجبة السداد ، وظهور مشكلة تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات .

### دراسة بعنوان : دراسة د . عبد العزيز سيد مصطفى (1997) .

إستهدفت هذه الدراسة قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الامريكية وقد أجمعت هذه المعايير على ضرورة تحديد قيمة مخصص أو مصروف ضريبة الدخل الواجب تحميله على الفترة المالية المحاسبية ، وقد تبين من البحث أن القواعد المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية في غالبية شركات المساهمة العمانية لاتتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها عالميا والتي تتعلق بالمحاسبة على ضرائب الدخل في القوائم المالية .

دراسة محمود موسى عبد العال 2011 .

والتي استهدفت دراسة وإختبار أثر تعدد واختلاف المعالجات المحاسبية لضرائب الدخل، وما يرتبط بها من ضرائب مؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة ،

وركز البحث على الضريبة المؤجلة، وأشار إلى أن إضافة عنصر جديد للقوائم المالية يتمثل في الإفصاح عن معلومات تخص الضرائب المؤجلة ، من شأنه أن يزيد من منفعة تلك القوائم المالية .

المطلب الثاني الدراسات باللغة الاجنبية :

دراسة ( PETRI .H .2016)، WESSEL M ; FERREIRA ،BADENHORST )

كان الهدف من هذه الدراسة التحقق من مدى تأثير قيمة الاصول الضريبية المؤجلة بالازمة المالية ، حيث جاءت نتائج تحليل الانحدار لعينة من الشركات الاسترالية والبريطانية ، حيث توصل الكاتب إلى نتيجة مفادها أن قيمة الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها قد تأثرت بالأزمة المالية ولكن بدرجات متفاوتة بين شركات البلدين محل الدراسة بسبب وجود بعض الاختلافات في التشريعات الضريبية للبلدين .

التساؤلات المطروحة :

- هل تؤثر التشريعات الجبائية على قيمة الأصول الضريبية المؤجلة ؟

دراسة (Tarek Abdel Fattah ، 2015)، Ahmed Ebrahiem).

حيث قامت بتحليل أثر كل عنصر من عناصر حوكمة الشركات وجودة المراجعة المستقلة كمحددات للالتزام الشركات المصرية بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة ومتطلبات الإفصاح عليها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، كما أكد الباحث في نتائجه على أهمية النتيجة الفنية والتطويرية للقوانين المحلية للمراجعة في البلدان الناشئة من أجل ضمان التطبيق الجيد لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية

دراسة ( Shei .2008، Olivera . Nadia،Bernard ) .

عملت هذه الدراسة على تحليل أثر الضرائب المؤجلة على محتوى القوائم المالية لعينتين من الشركات ، عينة تطبق المعايير المحاسبية الدولية وعينة أخرى تطبق المعايير المحاسبية الأمريكية ، وهذا خلال الفترة الممتدة بين 1994-2003

وخلصت الدراسة إلى تقارب المعالجة المحاسبية لمسألة الضرائب المؤجلة بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الأمريكية.

### الدراسة البرازيلية :

تهدف هذه الدراسة إلى التحقق من أهمية المعلومات لسوق رأس المال لمستوى التضخم من الأصول الضريبية المؤجلة، (DTAs) في الصناعة المصرفية البرازيلية ، وتحديد ما إذا كانت هذه الأصول تؤثر على القيمة السوقية للبنوك المملوكة ملكية عامة ، تعد أهمية و قيمة (DTAs) في الصناعة المصرفية موضوعاً رئيسياً في التشريع الوطني البرازيلي مع نتائج متضاربة في البحث الدولي ، تعرض البرازيل الخصائص و أبرزها ما يتعلق : بعدم التماثل بين الحاسبة والأرباح الخاضعة للضريبة ، والتي تبرز القلق بشأن آثار (DTAs) على القيمة السوقية للبنوك.

— سلط الباحث الضوء على القضايا التي تنطوي على اتفاقيات التجارة الحرة المتعلقة بقدرتهم على توليد قوائم اقتصادية والسيطرة على كيان ، لاسيما في القطاع المصرفي بسبب عدم الوفاء بدور الوساطة المالية ، مما يجعلها خالية من المواد الاقتصادية ، هذا من شأنه ان يشير الى مخاطر البنك المحتملة وكذا الضعف المحتمل ، مثل : انخفاض في جودة الاسهم والأرباح ، بالإضافة الى التشوهات في المؤشرات الاقتصادية والمالية ، والتي من شأنها تبرير تصور سلبي على جزء من المستثمرين كمساهمة رئيسية من الدراسة في الأدب ( وذلك يسلط الضوء على السوق البرازيلية )

التباين بين أرباح البنوك الخاضعة للضريبة وأرباح الشركات .

أهل الأصول الضريبية المؤجلة لها وزن سلبي على القيمة السوقية لهذه المؤسسات .

ولقد اختبر الباحثون هذا بشكل تجريبي للفرضية في سوق رأس المال البرازيلي باستخدام البيانات من عام 2000 الى عام 2017 . على البنوك المملوكة للقطاع العام ، من خلال تقدير نموذجين "نموذج السوق للكتاب ، وأولسون (1995). نتائج هذه الدراسة توضح أنه في سوق راس المال البرازيلي توجد علاقة سلبية بين حجم اتفاقيات التجارة في البنوك والقيمة السوقية لهذه الكيانات ، مما تؤكد فرضية أن المستثمرين يحددون أهمية هذه الاصول في هيكل حقوق الملكية كعلامة على جودة الاسهم ورع هذه الكيانات التي تتم

دراسة ( Eric delesalle، 2011 ) .

الممارسات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة .

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ومعاينة الممارسات المحاسبية المرتبطة بالضريبة المؤجلة لعينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة في البورصة سواء على مستوى القوائم المالية المجمعة أو القوائم المالية غير الموحدة وهذا خلال فترة 1999-1998 ( 1998 ) ، ولمعرفة كل ذلك طرح الباحث بعض التساؤلات : ماهو حجم ومحتوى حساب الاحتياطي الضريبي الذي يجب أن يظهر على جانب الخصوم من الميزانية العمومية ؟ ، هل هناك أي شركات طالبت بتسجيل الضريبة المؤجلة في الاصول ( بإستثناء الحساب المتعلق بالمستحقات الناتجة عن الابلاغ بالعجز ) ؟ ، ماهو المستودع الأكثر إستخداما للمحاسبة الضريبة المؤجلة ؟ وهل هناك تغيرات بين عامي 1998-1999 ؟ كما وضع الباحث فرضيات مبدئية للإجابة على الاشكالات السالفة الذكر : ذكر في الميزانية العمومية الضرائب المؤجلة ، الاعتراف بأصول الضريبة المؤجلة حيث أنه لم تذكر أي شركة تم دراستها أنها مطالبة بالضريبة المؤجلة ، تحيل التقارير السنوية لعامي 1998-1999 يكشف عن عدد من تقارير الاعتراف المقيّد بالحكم الضريبي : لعام 1998 تذكر 08 شركات وجود مثل هذا الحكم لكن يبدو ان الاحكام تغطي إما بمخاطر التقاضي الضريبي أو المبالغ الغير قابلة للأسترداد بموجب مخطط التوحيد الضريبي ، أما لعام 1999 : لا يوجد تغيير في الطريقة مقارنة بعام 1998 . ، وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد على فقر القوائم المالية لعينة من المعلومات المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة .

### المطلب الثالث : محل الدراسة من الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة بتطرقها بالدرجة الأولى إلى مسألة الضرائب المؤجلة ومدى الالتزام بها في البيئة الاقتصادية الجزائرية على وجه الخصوص ، حيث أنها تحقق في الافصاح الضريبي على مستوى القوائم المالية لشركات تنشط في بيئة دولة عربية نامية وحديثة العهد بالمعايير المحاسبية الدولية وبالفلسفة المحاسبية الأنجلوسكسونية التي فرضها النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد الذي دخل حيز التنفيذ في بداية سنة 2010 . حيث بات حري بنا التساؤل عن مدى تطبيقه والالتزام به من طرف الشركات الناشطة في البيئة الاقتصادية الجزائرية ، خاصة في الشق المرتبط بالضريبة المؤجلة التي هي محل الدراسة الحالية

### خلاصة الفصل :

في هذا الفصل حاولنا توضيح الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري بشكل مبسط ، وكذا حاولنا أن نستعرض أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع محل الدراسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر .

# الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية .

## تمهيد :

بعد استيفائنا للجزء الأول من الدراسة المتمثل في الجانب النظري ، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة من عرض الإطار المفاهيمي للضرائب والضرائب المؤجلة والنظام المحاسبي المالي الجزائري وكذا المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ، وحتى تكون دراستنا أكثر نجاعة وصدق ارتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية ، سوف نحاول في الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة ماثلة في مؤسسة إقتصادية ( بيات كاترينغ "مؤسسة خدماتية " ) ، وهذا لمعرفة مدى إلتزامهم وكذا مدى إطلاعهم على مفهوم الضرائب المؤجلة ومعرفة أحكامها في المؤسسة .

حيث قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين :

- المبحث الأول : ماهية المؤسسة محل الدراسة .
- المبحث الثاني : تقييم الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة في المؤسسة .



المبحث الأول : المؤسسة محل الدراسة .

المطلب الأول : لمحة عن المؤسسة محل الدراسة.

تتمثل عينة الدراسة في شركة بيات كاترينغ ذات الأسهم بحاسي مسعود ، باعتبارها إحدى الشركات الرائدة والكبيرة المتخصصة في مجال الفنادق والإطعام وتسيير قواعد الحياة للشركات الوطنية والأجنبية تعمل وفق نظام الإدارة المدمج لأنظمة : الأيزو – البيئة – الأمن والسلامة منذ سنة 2012 وتحوز على شهادات الجودة في هذه الأنظمة صالحة لتاريخ معتمدة من هيئات دولية. ويمكن تقديمها كما يلي:

أولاً: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة:

التسمية: عرفت الشركة من بداية تأسيسها سنة 1999 باسم بيات كاترينغ نسبة الى مؤسسها السيد بيات بلخير وهو حالياً الرئيس المدير العام للشركة ورئيس مجلس إدارتها وتصنف الشركة ضمن المؤسسات الكبرى وتتبع ضريبياً لمديرية المؤسسات الكبرى بالجزائر العاصمة نتيجة رقم أعمالها الكبير .

الموقع الجغرافي: المقر الاجتماعي بورقلة حيث المخازن والورشات أما مقر المديرية العامة فتم نقله إلى حاسي مسعود الطريق الوطني رقم 03 باتجاه المطار في موقع استراتيجي للتقرب من الزبائن .

المساحة : تتربع المؤسسة على مساحة قدرها 17428م<sup>2</sup> خصصت منها مساحة ل 33 مسكن وظيفي مجاور.

رابعاً: تاريخ التأسيس: يعود تاريخ التأسيس الى سنة 1999.

المؤسسات المتفرعة ،الحليفة أو التابعة للشركة : في خضم النشاط المتزايد للشركة في ظل الوفرة المالية التي عرفتها البلاد حتى سنة 2014 والتي ارتبطت بارتفاع مضطرب في أسعار النفط مع مجيء بوتفليقة للرئاسة ، فقد وسعت الشركة أنشطتها إلى قطاعات أخرى كقطاع السيارات والبريد والنقل والترقية العقارية والفنادق إلا أن أغلب هذه الأنشطة تم تجميدها إلى وقتنا الحالي عن طريق حل الشركات المشغلة لها أو التوقف عن النشاط مؤقتاً ونذكر من هذه المؤسسات (بيات كار – ريم الصحراء- اعمار للترقية العقارية ...)، ولتابعة أنشطتها ومصالحها خاصة على مستوى العاصمة فقد فتحت الشركة مكتبا تمثيلا للقيام بذلك.

محطات هامة في تاريخ الشركة :مرت الشركة منذ تأسيسها بالعديد من المحطات أغلبها كان في الاتجاه الايجابي نتيجة

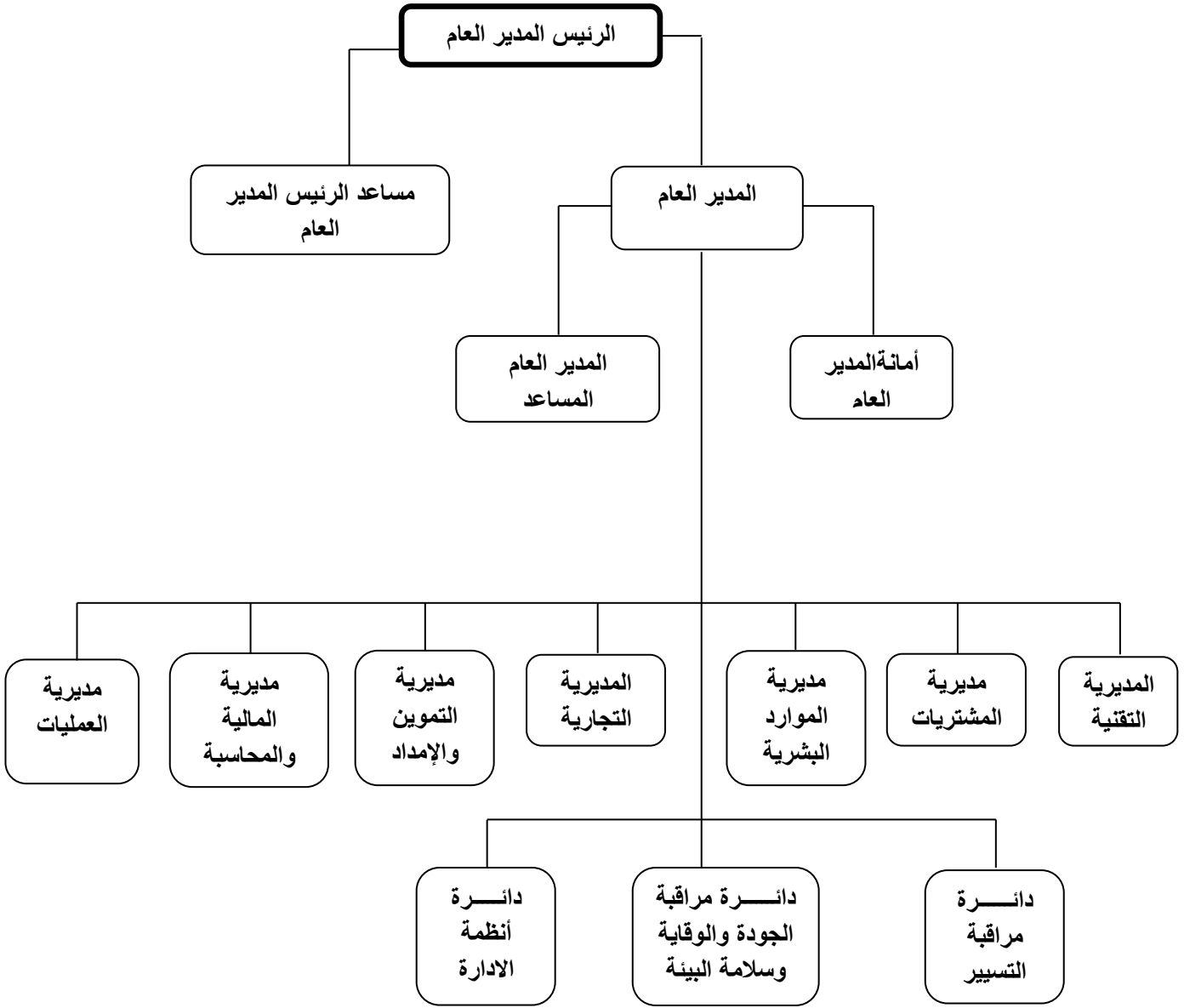
النمو الذي لا زالت تحققه في رقم الأعمال وتنوع الأنشطة وحجم العمالة ومدى الانتشار العملياتي في أغلب نواحي

الوطن نتيجة الخبرة والفرص التجارية المستغلة والكفاءات التي تعمل في الشركة.

- 1999 إنشاء الشركة
- 1999 أول عقد مع SOGETRAP (إدارة فندقية)
- 2000 شراكة على مدى 5 سنوات مع INERGA (خدمة تقديم الطعام الكاملة في عدة مواقع)
- 2001 أول عقد مع سونالغاز حاسي مسعود (إدارة الفنادق)
- 2002 أول عقد مع ENTREPOSE CONTRACTING / ENTRAL (إدارة فندقية)
- 2002 أول عقد مع الخطوط الجوية الجزائرية (خدمات التموين للطائرات)
- 2003 أول عقد مع SONATRACH TRC (إدارة فندقية في حاسي الرمل)
- 2003 أول عقد مع ENAFOR (إدارة قواعد ومعسكرات الحياة لمنصات الحفر)
- 2004 أول عقد مع شركة SONATRACH قسم الحفر (إدارة فندقية في قاعدة TIGUENTOUR)
- 2004 أول عقد مع الإدارة الإقليمية لقسم المصب في سوناطراك في أرزيو (تقديم الطعام للموظفين في مجمع GL4.Z)
- 2005 العقد الأول مع قسم الإنتاج في سوناطراك، الإدارة الإقليمية لـ STAHL (إدارة الفنادق في Base de vie)
- 2005 أول عقد مع الشركة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP (إدارة معسكرات الحياة لمنصات الحفر)
- 2005 أول عقد مع SINOPEC China (إدارة معسكر الحياة)
- 2006 الحصول على شهادة ISO 9001-V: 2000 من مجموعة SGS
- 2006 أول عقد مع Western-Geco (توريد المنازل الجاهزة)
- 2007 أول عقد مع مجموعة DALMA ENERGY (إدارة الإمداد والتموين الكامل لمعسكرات الحفر)
- 2007 أول عقد مع HALLIBURTON ENERGY SERVICES (إدارة معسكر الحياة)
- 2008 أول عقد مع ويذرفورد Wetherford (إدارة الفنادق الأساسية) tarikhi

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

الشكل رقم (2) : الهيكل التنظيمي لشركة ذات الأسهم "بيات كاترينغ"



من إعداد الطالب بناء على معطيات المؤسسة

المطلب الثاني : تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة :

مجلس الإدارة : هو أعلى سلطة في الشركة يضم المساهمين أصحاب الملكية.

الرئيس المدير العام : مؤسس الشركة ورئيس مجلس إدارتها ويملك الحصة الغالبة وعليه فهو صاحب السلطة الأعلى في

القرار والتصويت يدير الاجتماعات.

المدير العام أو المدير التنفيذي: هو أعلى سلطة في الإدارة العليا والمسؤول الأول والأخير عن إدارة الشركة أو المؤسسة أمام مجلس الإدارة ، وهو المسؤول عن نشاط المؤسسة بصفة عامة ، والتنسيق مع مجلس الإدارة والتنسيق بين الإدارات المختلفة ، اعداد تقرير التسيير السنوي يتفرع عنه مکتبان هما : أمانة المديرية العامة والمدير العام المساعد وتتبع له بشكل مباشر جميع المديریات والدوائر

ب/المديریات :

1/المديرية التقنية: مسؤولة عن كل الأنشطة التقنية وتضم مجموعة من المصالح والوحدات كوحدة التدخل والصيانة، تسهر على كل أعمال الصيانة والإصلاحات في مواقع العمل للزبائن وللشركة كذلك ، وضع وتثبيت ونقل التجهيزات التقنية وقواعد الحياة،توريد وشراء السلع والخدمات ذات الطبيعة التقنية خاصة (الالكترونية -الكهربائية -الميكانيكية).

2/مديرية المشتريات:شراء المواد الغذائية والخضر والفواكه لحساب المخزن المركزي ،استطلاع الأسواق والموردين ،ضمان جودة العلاقة مورد زبون ،المفاضلة بين الموردين من حيث الجودة والسعر،مسك قائمة الموردين المعتمدين.

3/مديرية الموارد البشرية:هي إدارة القوى العاملة للمؤسسة،وتختص بجذب الموظفين، الاختيار، التدريب، التقييم، ومكافئة الموظفين، التكوين ،متابعة النزاعات العمالية ،متابعة الثقافة التنظيمية للشركة (الانضباط -اللباس الموحد ) والتأكد من الامتثال لقوانين العمل، اعداد مذكرة الأجور ،التصريحات شبه الجبائية ،

4/المديريةالتجارية: تحضير العروض الخاصة بالمناقصات، المتابعة مع الزبائن، التدقيق في العقود التجارية، استطلاع الصفقات والفرص التجارية.

5/مديرية التموين والإمداد: تموين الورشات وقواعد الحياة بالبضائع والسلع واللوازم والخدمات العمة الوسائل المشتركة (الكهرباء والغاز)، التموين بالوسائل العامة (المكتبية، لوازم الإيواء، الألبسة)، إدارة المخزن المركزي الخاص بالمواد الغذائية الزراعية المياه المعدنية ومواد التنظيف.أما الإمداد فتوفر خدمات النقل والإمداد بالمواد الطاقوية وإدارة حضيرة السيارات التابعة للشركة وكذا السيارات الموجودة تحت رقابتها.

6/مديرية المالية والمحاسبة:تهتم بمسك السجلات المحاسبية والتسجيل المحاسبي لكل العمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة اعداد الميزانية السنوية ، التصريحات الجبائية ، تطبيق السياسات والأنظمة والإجراءات المالية المعتمدة في المؤسسة وتخصيص الموارد المالية وفقا للميزانية المعتمدة.

7/مديرية العمليات:القلب النابض للشركة ،تعمل علماالتنسيق مع مشرفي الشركة المتواجدين في مواقع الخدمة لدى الزبائن ،ضمان توريد ومتابعة كل العمليات التي تمثل جوهر القيمة المضافة التي تنتجها الشركة عن طريق العمليات التحويلية من مدخلات الى مخرجات ،المصادقة مع الزبائن على كشف العمليات الأشغال محل الفوترة من بعد.

8/ دائرة مراقبة التسيير:متابعة ومراقبة أداء المديرية وتقديم التقارير حول العمليات والمقارنة بين المعطيات المتضمنة في خلاصات التسيير بين المديرية في إطار تنفيذ المشاريع ،الفحص والتدقيق في مواقع الخدمة.

9/دائرة مراقبة الجودة الوقاية وسلامة البيئة: السهر على مراقبة جودة السلع الواردة للشركة وكذا المعاد توريدها للزبائن ،البيطرة ، مكافحة الأوبئة والحشرات ،إدارة فرق وأعوان الأمن والنظافة ،السهر على سلامة كل هياكل وعمال الشركة ،متابعة حركة ومسارات كل العربات والسيارات التي تخرج وتدخل من وإلى الشركة واستخدام نظام تتبع المركبات ،التنسيق مع المركز الطبي الاجتماعي وطب العمل .

10/دائرة أنظمة الإدارة : مختصة في إدارة أنظمة الجودة (ISO 9001- 14001- 18001) والتدقيق فيها ،إدارة الاجتماعات واللقاءات التوجيهية ،مراقبة الاستهلاك للمديرية ،متابعة سياسة الجودة.

ثالثا : تعداد العمال بالشركة بتاريخ 2019\12\31:

جدول(05): يمثل التخصصات وتعداد العمال في شركة بيات كاترينغ حاسي مسعود:

الرقم	الاختصاص	العدد
01	رئيس مدير عام	01
02	مساعد رئيس مدير عام	01
03	مدير عام	01
04	مدير عام مساعد	02
05	مدير مديرية	02
06	مساعد مدير مديرية	04
07	رئيس دائرة	03
08	رئيس مصلحة	
09	المهنيين(الأصناف)	44
10	العمال المهنيين المتعاقدين	76
	المجموع	661

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

رابعاً : مهام الشركة :

- ضمان التموين الجماعي بالمواد الغذائية والزراعية والخضر والفواكه واللحوم وكل اللوازم الخاصة بالتغذية ومواد التنظيف والتجميل ومختلف مواد الإعاشة للزبائن (الشركات الوطنية والأجنبية)؛
- القيام بكل أعمال الإطعام والإيواء والفندقة في إطار خدمة الكاترينغ الكامل ؛
- الكاترينغ الجوي (الإطعام والاستقبال والخدمات المرافقة ) لشركات الطيران.
- ضمان كل خدمات الصيانة المتفق عليها مع الزبائن؛
- ضمان الخدمات اللوجيستية والتقنية بالمعدات والأدوات ؛
- وضع تحت التصرف للكفاءات البشرية في مختلف التخصصات التي يطلبها الزبائن ؛
- القيام بمختلف الإيجارات للعتاد التقني والسيارات والمنازل الجاهزة وقواعد الحياة .
- صيانة المساحات الخضراء.
- التخزين البارد للمواد الغذائية والزراعية في غرف التبريد الخاصة بالشركة (- / +)
- إدارة ومعالجة القمامة والنفايات المنزلية.

المبحث الثاني : تقييم الممارسات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة للمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول : الوضعية الجبائية للمؤسسة

أولا : ضرائب المؤسسة

بحكم الطبيعة القانونية تخضع مؤسسة "بيات كاترينغ" إلى الضرائب التالية:

1- الضريبة على أرباح الشركات : بالنسبة إلى هذا الجانب من الضرائب تخضع المؤسسة إلى معدل 23% كما

نصت عليه المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

تحتسب الضريبة على أرباح الشركات بالعلاقة التالية :

الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية\*معدل الضريبة

الاستردادات هي المصاريف والأعباء المقبولة جبائيا سواء كلياً أو جزئياً .

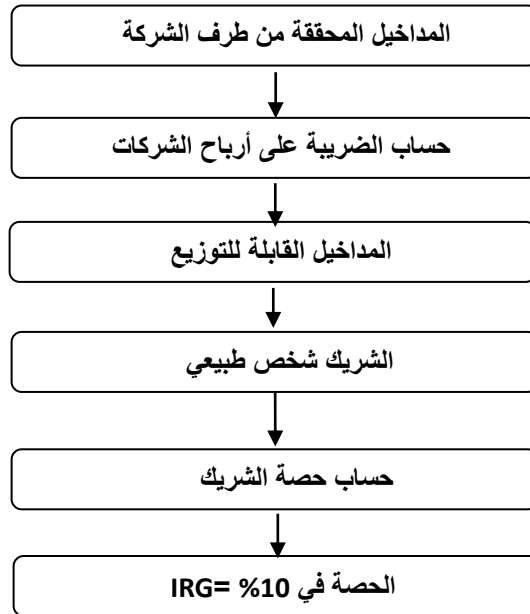
التخفيضات هي أعباء لم تدرج في النتيجة المحاسبية مثل خسائر سنوات سابقة، تخفيضات ضريبة على IBS

تسمح بها المؤسسة .

مداخيل رؤوس الاموال المنقولة :

وتحسب كما يلي :

الشكل رقم(03): آلية فرض الضريبة على المداخيل الموزعة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات المؤسسة .

2- الضريبة على الدخل الإجمالي : (تقتطع من المصدر)

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا لجدول تصاعدي ونظرا لكون النشاط يشغل عمالا فإن المؤسسة تخضع لدفع الضريبة على الدخل الإجمالي على الرواتب والأجور حسب المادة 75 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

3- الرسم على القيمة المضافة: تخضع المؤسسة إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19 % ، حسب نص المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

4- الرسم على النشاط المهني: يخضع رقم أعمال المؤسسة إلى الرسوم على النشاط المهني بمعدل 02% .

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح الشركات .

اعتمدنا في المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات على المثال التالي :

لدينا المعطيات التالية المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية للسنوات : 2014-2015-2016-2017-2018.

أولا: النتائج المحاسبية

الجدول رقم(06): النتائج المحاسبية للمؤسسة ( الوحدة دج)

2018	2017	2016	2015	2014
75898268.72	113333779.65	6303921.86	736323.79	495876014

المصدر من إعداد الطالب بناء على بيانات المؤسسة.

- النتيجة قبل الضرائب لسنة 2018 = النتيجة المحاسبية ل2018 + ضرائب على أرباح الشركات .

- النتيجة قبل الضرائب لسنة 2018 (ملحق رقم جدول رقم )

$$2018 = 75898268.72 + 83485.24 + 18159949.49 = 94141703.39$$

ثانيا: حساب النتيجة الجبائية 2018

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المرفوضة - التخفيضات - العجز

النتيجة قبل الضرائب = 94141703.39 دج



التخفيضات : هي أعباء لم تدرج في النتيجة المحاسبية مثل خسائر سنوات سابقة ، تخفيضات ضريبة IBS تسمح بها الشركة .

الأعباء المرفوضة : تتمثل في مجموع التكاليف التي رفضتها الإدارة الجبائية لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي وهي :

- الغرامات والعقوبات بقيمة : 2000.00 دج

- الإشتراكات الإجتماعية بقيمة : 1385289.00 دج

- الحماية من الأخطار البيئية : 49688.66 دج

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المرفوضة - التخفيضات - العجز .

$$= 94141703.39 + (2000.00 + 138589.15 + 49688.66)$$

$$= 94141703.39 + 1436977.66 = 95578681.20 \text{ دج}$$

في الملحق رقم جدول رقم .

ثالثا: المعالجة الجبائية لضريبة على أرباح الشركات .

تحسب الضريبة على أرباح الشركات بالعلاقة التالية :

الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية \* معدل الضريبة .

الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية \* 19%

$$= 95578681.20 \times 19\%$$

$$= 18159949.43$$

رابعا: حساب النتيجة الجبائية الصافية: (في الملحق رقم ) .

النتيجة الجبائية الصافية = النتيجة الجبائية - الضريبة على أرباح الشركات .

$$= 95578681.20 - 18159949.43$$

$$= 77418731.77$$

خامسا: تسديد الضريبة على أرباح الشركات سنة 2018

تسدد وفق ثلاث أقساط متساوية بالإعتماد على سنة 2017 بنسبة 30% من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات في تلك السنة وتكون هذه الأقساط متبوعة في نهاية السنة برصيد التسوية ( قسط التسوية )

الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2017 تقدر ب: 21533418.13

مبلغ القسط = 21533418.13 \* 30%

= 6460025.44

الأقساط	مبلغ القسط	تاريخ القسط
1	6460025.44	2018/03/04
2	6460025.44	2018/06/13
3	6460025.44	2018/10/14

قسط التسوية=IBS (2018) - مجموع الأقساط المدفوعة

= 18159949.43 - 19380076.32

= 1220126.89 دج .

التسجيل المحاسبي:

المرحلة الأولى: عند تحديد الربح المستحق

695	ضرائب على ارباح الشركات	18159949.43	18159949.43
444	ضرائب على النتائج		

في حالة التسبيق الأول:

695	تسبيق ضرائب على النتائج	6460025.44	6460025.44
53/51	نقديات		

المرحلة الثانية: تسديد الدين الضريبي

18159949.43	18159949.43	ضرائب على النتائج	444
18159949.43		نقديات	53/51

المرحلة الثالثة : تسوية التسيقات

6460025.44	18159949.43	ضرائب على النتائج	444
11699923.99		تسبيق ضرائب على النتائج	4441
		نقديات	53/51

### المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية حساب الأجر الخاضع للضريبة " دراسة حالة عامل في مؤسسة بيات كاترينغ " .

أولا : كيفية حساب الأجر الخاضع للضريبة

#### 1-أجرة المنصب:

تعتبر الأجرة الأساسية للعامل وهي خاضع للضريبة وللاشتراكات الضمان الاجتماعي، وتتكون من الأجر القاعدي والعطل المدفوعة الأجر، وتخصم منها غيابات العامل إن وجدت.

تحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{أجرة المنصب} = \text{الأجر الأساسي} + \text{العطل المدفوعة الأجر} - \text{خصم الغياب}$$

أ- الأجر الأساسي(القاعدي):

هو أجر محدد في سلم حيث لكل صنف الدرجة الخاص بها وكذا الأجر الموافق له، وهو المبلغ الذي يحسب على أساسه باقي المنح والتعويضات لذلك سمي بالأجر القاعدي أو الأساسي، ويحسب على أساس أيام العمل الحقيقي، ففي حال غياب العامل تخصم قيمة أيام الأجر القاعدي.

ب- خصم الغياب:

هو خصم يتعرض له العامل نتيجة تغيبه عن العمل ويحسب على أساس الأجر القاعدي لليوم إلى عدد أيام التغيب.

#### 2- المنح والتعويضات

أ- المنح والتعويضات المعفية من الضريبة على الدخل الإجمالي :

- التعويض عن المنطقة الجغرافية :

هذه المنحة تخضع للضمان الاجتماعي فقط وتختلف من منطقة لأخرى ، تمنح كتعويض للعمال الذين يعملون في مختلف المناطق المعزولة بـ 21% من الأجر القاعدي.

التعويض عن المنطقة الجغرافية = الأجر القاعدي \* 21%

- **منحة الأجر الوحيد** : هي منحة للعمال المتزوجين وتخص الزوجة ، وهي معفية من اشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي.

ب- **المنح والتعويضات الخاضعة لاشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي:**

- **منحة منصب العمل (I.T.P)**

تمنح هذه المنحة للعمال الذين لا يستطيعون مغادرة مكان العمل من وقت البدء حتى نهاية الدوام، مثل أعوان الأمن والسائقين ، وتتراوح نسبتها بين 0-30% من الأجر الأساسي.

تُحسب بالعلاقة التالية:

منحة منصب العمل = الأجر القاعدي × نسبة منحة منصب العمل

منحة الخبرة المهنية (I.E.P):

وهو تقييم للخبرة المهنية الناتجة عن الأقدمية المكتسبة في المؤسسة أو خارج المؤسسة (أي مؤسسة أخرى) ، وتُحسب على أساس الأجر الأساسي بنسبة مئوية منها 2% للسنة بالنسبة للعمل داخل المؤسسة و01% للسنة بالنسبة للعمل خارج المؤسسة، مع مراعاة عدد سنوات العمل .

تُحسب بالعلاقة التالية :

منحة الخبرة المهنية = الأجر الأساسي \* نسبة الخبرة المهنية.

- **تعويض الضرر:**

يتقاضى العامل هذا التعويض شهريا ، ويحسب بتحديد نسبة مئوية من الأجر الأساسي مع الأخذ بعين الاعتبار المنطقة ومنصب العمل ودرجة منصب العمل .

يُحسب بالعلاقة التالية :

تعويض الضرر = الأجر القاعدي

تعويض الضرر = الأجر القاعدي نسبة علاوة المردودية

- تعويض المردودية: **PRI**

هي علاوة تمنح بصفة دورية للعمال و هي ليست شهرية و نسبتها تتراوح بين 15% - 30% من الأجر القاعدي وتحسب بالعلاقة التالية :

علاوة المردودية = الأجر القاعدي \* نسبة علاوة المردودية.

ج- المنح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي والمعفية من اشتراكات الضمان الإجتماعي:

- تعويض القففة :

قيمة الجبة الغذائية التي من المفروض العامل في مطعم المؤسسة وعندما لا تتوفر المؤسسة على مطعم تعوض بمبلغ يقدر ب 150 دج لكل يوم عمل

تعويض القففة = التعويض اليومي x عدد أيام العمل الفعلية .

- تعويض النقل :

يمنح العامل هذا التعويض بحسب عدد الكيلو مترات ما بين مكان العمل ومقر سكن العامل ، لكل مسافة معينة مبلغ خاص بها .

- تعويض عدم التعرض لحادث :

يمنح هذا التعويض للسائقين لعدم التعرض لحادث مرور يلحق بأضرار بالمركبة أو الأشخاص .

3- الاقتطاعات و كيفية حسابها

1- اشتراكات الضمان الإجتماعي :

وهي اقتطاعات اجبارية قانونية يخضع لها العمال ونسبتها 09% من الأجر الخاضع لاشتراكات الضمان

الاجتماعي ، ويحسب بالعلاقة التالية :

اقتطاع الضمان الاجتماعي = الدخل الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي x 09%

- الدخل الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي :

يتكون من أجره المنصب وكل المنح الخاضعة لاشتراك الضمان الاجتماعي

الدخل الخاضع للاشتراكات الضمان الاجتماعي = أجره المنصب + المنح الخاضعة ل **IRG** -

اشتراكات الضمان الاجتماعي (منحة المنطقة الجغرافية + منحة منصب العمل + منحة الخبرة المهنية +

تعويض الضرر + علاوة المردودية) .

- الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة

الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة = أجره المنصب + المنح الخاضعة ل IRG - اشتراكات الضمان الاجتماعي  
 المنح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي : منحة منصب العامل ، منحة الخبرة المهنية ، تعويض الضرر ،  
 علاوة المردودية ، تعويض القفة ، تعويض عدم التعرض لحادث .

- الضريبة على الدخل الإجمالي :

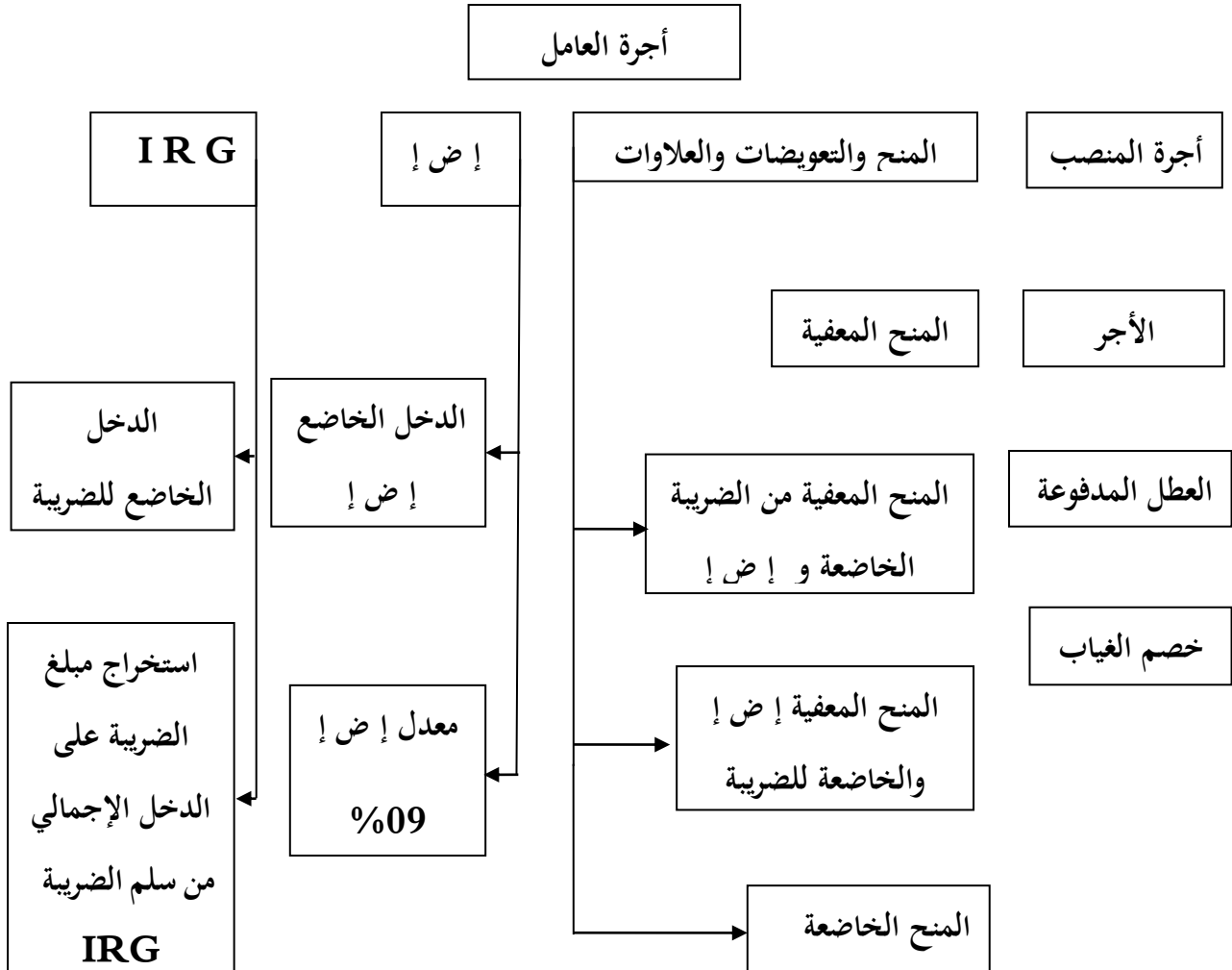
نحصل على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال سلم الضريبة لرواتب الأجور الصادر سنة 2008  
 ففيه نجد كل أجر يقابله مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص به .

- الدخل الصافي :

وهو دخل يسلم للعامل بعد الاقتطاعات القانونية و الضريبة على الدخل الإجمالي .  
 ويحسب بالعلاقة التالية :

الدخل الصافي = أجره منصب كل المنح والتعويضات والعلاوات - (اشترارات الضمان الاجتماعي + الضريبة  
 على الدخل الإجمالي) .

شكل رقم (04) : كيفية حساب أجره العامل



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على كشف الراتب

حساب الدخل الإجمالي ومكوناته للعامل محل الدراسة

1- حساب أجره المنصب :

أجره المنصب = الأجر الأساسي + العطل المدفوعة - خصم الغياب

وذلك بحساب الأجر القاعدي للساعة x عدد ساعات العمل

$$14500.00 = 83.660 \times 173.33 = \text{حساب الأجر القاعدي الفعلي}$$

خصم غياب = الأجر القاعدي للساعة x عدد ساعات الغياب

$$1338.56 = 83.660 \times 16.00 = \text{حساب خصم الغياب}$$

$$13161.44 = 1338.56 - 14500.00 = \text{أجره المنصب}$$

أ- حساب منحة تعويض الضرر :

$$14000 \times \text{أجره المنصب} = \text{منحة تعويض الضرر}$$

$$1842.60 = 14000 \times 13161.44 =$$

ب- حساب الساعات الإضافية :

$$1003.92 = 125.490 \times 8.00 = 50 \text{ الساعات الإضافية}$$

$$1003.92 =$$

$$1338.56 = 83.660 \times 16.00 = 00 \text{ الساعات الإضافية}$$

ت- تعويض جزافي إنتقالي :

$$\text{تقدر قيمته ب } 2174.83 \text{ دج}$$

ث- بطاقة ناجمة عن سواء الأحوال الجوية :

$$\text{بطاقة ناجمة عن س. أ. ج.} = (\text{الأجر القاعدي} + \text{تعويض الضرر} + \text{الساعات الإضافية} + \text{تعويض جزافي}$$

$$\text{إنتقالي}) - \text{عدد ساعات المتغيرة} \times 0.375$$

$$" (14500.00 + 1842.60 + 1003.42 + 1338.56 + 2174.83) - 1338.56 \times$$

$$0.375 = 73.21$$

ج- الدخل الخاضع لإشتراكات الضمان الإجتماعي :

$$19521.35 =$$

2- حساب إقتطاع الضمان الاجتماعي:

اقتطاع الضمان الاجتماعي = الدخل لإشتراكات الضمان الإجتماعي x 09%

$$1756.9 = 09\% \times 19521.35 =$$

$$أ- تعويض النقل = 50.000 \times 22.00 = 1100.00$$

$$ب- تعويض الأكل = 160.000 \times 22.00 = 3520.00$$

ت- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي :

الضريبة الخاصة بهذا العامل مقدرة ب 146200

ث- حساب منحة منصب العمل :

تتمثل في العلاوة الزوجية و مبلغها هو 120000

ج- حساب الدخل الصافي للعامل :

الدخل الصافي للعامل = المبلغ الخاضع للضريبة - مبلغ الضريبة على الدخل + العلاوة الزوجية

الدخل الصافي للعامل : 22049.22

3- كشف الأجر :

نستخلص في هذه العمليات في الجدول كشف الأجر والمرتبات في جدول يوضح كل مكونات الأجر ومنح التعويضات ، العلاوات ، الاقتطاعات ونسبها ومبالغها .

جدول رقم (07) : كشف الأجر

1338.56		83.660	16.00	عدد الساعات المتغيبية
	14500.00	83.660	173.33	الأجر القاعدي
	1842.60	14.000	13161.44	تعويض الأضرار
	1003.92	125.490	8.00	الساعات الإضافية 50
	1338.56	83.660	1600	الساعات لإضافية 00
	2174.83			تعويض جزافي إنتقالي
73.21		0.375	19521.35	بطاقة ناجمة س أ ج 0.375
1756.92		9.000	19521.35	RETSS
	1100.00	50.000	22.00	تعويض النقل
	3520.00	160.000	22.00	تعويض الأكل



1462.00			22311.22	إقتطاع الضريبة على الدخل
	1200.00			العلاوة الزوجية
22049.22			157.33	صافي الدفع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة

من إعداد الطالب بالإعتماد على المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة .

ثانيا: التسجيل المحاسبي الرواتب والتصريح على الدخل الإجمالي

ويمر بمرحلتين هما :

يتم التسجيل المحاسبي للأجر كالتالي :

	25268.14	رواتب وأجور المستخدمين	631
22049.22		أجور	421
1756.92		إشتراكات الضمان الاجتماعي	431
1462.00		الضرائب على الدخل الإجمالي	444

2- تسديد أو دفع الضريبة :

يتم التسجيل المحاسبي لتسديد الضريبة على الدخل الإجمالي :

	22049.22	أجور المستخدمين - الأجور المستحقة	421
	1756.92	إض إ	431
	1462.00	ضرائب على الدخل الإجمالي	444
25268.14		البنك	512

من خلال ما سبق ذكره نلاحظ أن المؤسسة لا تتعامل بطريقة الإخضاع المؤجل .

المطلب الرابع : أهم المعوقات المتعلقة بالضرائب المؤجلة داخل المؤسسة

واجهت المؤسسة " بيات كاترينغ " صعوبات في تطبيق الضرائب المؤجلة وهذا راجع إلى نقص وعدم معرفة القائمين على المحاسبة داخل هذه المؤسسة للضرائب المؤجلة ، وكذلك لنقص التشريعات الخاصة حيث أن الضرائب المؤجلة ، وحتى الإشعار 10062014 الذي نشره المجلس الوطني للمحاسبة في 10 جوان 2014 كان متاخر نوعا ما ولم يشمل جميع الجوانب الخاصة بطريقة الإخضاع المؤجل من مفهوم وأحكام ، ولم يعالج جميع الحالات المتعلقة بالضرائب المؤجلة حيث تحوي على 14 حالة لكن المشرع لم يوضح سوى 03 حالات فقط ، منها حالة متعلقة بمعدل الضرائب على أرباح الشركات IBS .

لا تظهر الفروق المؤقتة في القوائم المالية للمؤسسة ، ذلك لعدة أسباب نذكر أهمها :

- سعي المؤسسة "بيات كاترينغ" للتوفيق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للقوائم المالية للمؤسسة .
  - أجل إغلاق الميزانية الختامية للمؤسسة ، حيث أن مبدأ استقلالية الدورات ينص على 31/12/N تاريخ إغلاق الميزانية للمؤسسة ، لكن المؤسسات الكبرى يسمح لها القانون بأجل تصل حتى نهاية الثلث الأول من N+1 ، حيث أن هذا المجال يسمح للمؤسسة بإعادة وترتيب قوائمها المالية وتكييفها بشكل أحسن .
- تعاظي السلطات التشريعية عن هذا الجانب بشكل كبير وعدم إلزامية الكيانات الاقتصادية بهذا النوع من طرق الإخضاع المؤجل .

من بين أهم الأسباب التي من خلالها لم تظهر الضرائب المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة " بيات كاترينغ " ، ضالة المنافع الاقتصادية الناتجة عن تطبيق طريقة الإخضاع المؤجل مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء تطبيقها ، لكي تحاول المؤسسات الاقتصادية تظهير الفروق المؤقتة في قوائمها المالية بغرض الاستفادة من تخفيض أو تخفيض... إلخ .

عدم وجود نص قانوني جبائي صريح يوجب المكلفين بالضريبة على الأرباح على الالتزام والتقيد بطريقة الإخضاع المؤجل ، خاصة وأن الجزائر من البلدان التي تتميز بثقافة محاسبية ذات إرتباط شديد بالتشريع الجبائي .

نقص وضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للقائمين على المحاسبة .

يلعب التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة دورا كبيرا وفعالا في عدم إلتزام المؤسسة بطريقة الإخضاع المؤجل .

من أبرز الأسباب كذلك نعلم أنه في بعض حالات الإخضاع المؤجل تكون هناك تحمل أعباء إضافية على عاتق المؤسسة ، حيث أن مؤسسة "بيات كاترينغ" مؤسسة اقتصادية ضخمة أو بالأحرى كبيرة ومن المعروف أن المؤسسات الاقتصادية الكبرى تسعى إلى محاولة تخفيض التكاليف والأعباء إلى أقصى حد ممكن .

خلاصة الفصل :

حاولنا في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري الجانب التطبيقي من خلال تقييم الممارسات الحاسوبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة للمؤسسة محل الدراسة .

خاتمة

تدور إشكالية هذه المذكرة حول مدى فهم وتطبيق أحكام الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفقا للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ، ولقد اقتضى بنا الأمر إلى معالجة هذه الاشكالية عبر ثلاثة فصول ، وهذا باستخدام منهج دراسة الحالة لمؤسسة خدماتية "بيات كاترينغ" إنطلاقا من الفرضيات المقترحة .

ولقد شملت هذه الدراسة على جانبين ، جانب نظري وجانب تطبيقي ، حاولنا من خلال الجانب النظري عرض الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري والمعياري الدولي رقم 12 وكذا الإطار المفاهيمي للضرائب بصفة عامة والضرائب المؤجلة بصفة خاصة ، حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ، في الجانب التطبيقي قد شمل على دراسة ميدانية (دراسة حالة) في مؤسسة إقتصادية ذات أسهم (بيات كاترينغ) .

### نتائج الدراسة :

بالاعتماد على أسلوب دراسة تطبيقية بواسطة دراسة حالة للمؤسسة اقتصادية "بيات كاترينغ" ، وسعيا منا إلى تحقيق أهداف هذه الدراسة وبعد التركيز على ثلاث فرضيات لمعرفة مدى فهم وتطبيق أحكام الضرائب المؤجلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، أظهرت الدراسة التي قمنا بها لدراسة صحة الفرضيات ، أن الفرضيات الثلاثة التي وضعناها رفضت ، وهو ما يؤكد دون شك نقص الفهم اللازم من قبل القائمين على المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لأحكام الضرائب المؤجلة وأيضا نقص تطبيقها أو عدم الالتزام بها .

وعليه فإنه من خلال النتائج المتوصل إليها بعد دراستنا الميدانية المخصصة لهذا الجانب ، والتي كانت نتائجها كالتالي :

- تم نفي صحة الفرضية الأولى
- تم نفي صحة الفرضية الثانية
- تم نفي صحة الفرضية الثالثة

### التوصيات :

على ضوء دراستنا لموضوع البحث ، وبعد استعراضنا لنتائج، يمكن تقديم جملة من الاقتراحات ، والتي يمكن إدراجها في النقاط التالية :

- اتخاذ وجهة نظر حاسمة من قبل السلطات الرسمية المسؤولة إزاء مسألة الإفصاح الضريبي وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل ، وهذا :
- ✓ إما بإتباع نصوص النظام المحاسبي المالي بإصدارات تنظيمية توضيحية لطريقة الإخضاع المؤجل من قبل السلطات المخولة.
- ✓ أو عدم تبني هذه الطريقة نظرا لصعوبتها وتعقيدها ، ونظرا لطبيعة أغلب المؤسسات التي تنشط في المحيط الاقتصادي الجزائري .
- ✓ الزام نوع معين من الشركات بهذه الطريقة مراعاة لمبدأ الأهمية النسبية للإفصاح عن العمل الضريبي في مثل هذه المؤسسات ( كما هو الحال بالنسبة لدول الإتحاد الأوروبي ) .
- في حالة اللجوء إلى خيار التمسك بتطبيق طريقة الإخضاع المؤجل على كل المؤسسات الجزائرية ، فإنه يصبح من العقلانية التكفل بمسألة الضريبة المؤجلة على كل المستويات خاصة :
- ✓ مستوى التأطير الأكاديمي (العلمي) : الذي يعتبر حجر الأساس لمهنة المحاسبة بغية ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي الجزائري في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة ، وبالتالي المساهمة في بلوغ الأهداف المنشودة منه في إطار الانتقال إلى اقتصاد السوق .
- ✓ مستوى التأطير المهني (العملي) : والذي لا يمكن أن يعطي ثماره المرغوب فيها في ظل عجز المستوى الأول المذكور أعلاه عن ضمان مخرجات ذات معارف .
- العمل على إرساء آلية تضمن التزام المؤسسات الخاضعة لنصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة ، حيث يمكن ذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :
- ✓ اقتراح آلية تحفيز جبائي للمؤسسات التي تلتزم بالتطبيق السليم والشفاف لنصوص النظام المحاسبي المالي ولقواعد التشريع الجبائي
- ✓ إتباع نصوص النظام المحاسبي المالي بنص قانوني جبائي يوجب المكلفين بالضريبة بالضريبة على الأرباح التقيد بطريقة الإخضاع المؤجل .

#### آفاق البحث :

تناولت هذه الدراسة موضوع ما مدى إلتزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بمحاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية في شقها الخاص بطريقة الإخضاع المؤجل للمؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة "بيات كاترينغ" ، باستخدام القوائم المالية للمؤسسة ، إلا أنه لم يتم التطرق لجميع الجوانب والتفاصيل المتعلقة بالموضوع ، إذ يبقى مجرد محاولة ، وقد تحتوي على مجموعة من النقائص قد تكون منطلقا لدراسات علمية مستقبلية في هذا النوع من

المواضيع ، كما أردنا التحسيس بأهمية بعض الجوانب التي يمكن أن تكون عناوين أو آفاق دراسة مستقبلية نتطرق لها في النقاط التالية :

- أهمية الضرائب المؤجلة في المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية .
- معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 .
- مشكلات تطبيق طريقة الإخضاع المؤجل في البيئة الاقتصادية الجزائرية .
- دراسة طريقة الإخضاع المؤجل من جانب off shore

# قائمة المصادر والمراجع



قائمة المصادر والمراجع :

أولا : المراجع باللغة العربية :

الكتب :

1. بن عمارة منصور ، الضرائب على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية 2010 ، دار هومة للنشر والطباعة ، 2010 .
2. بن عمارة منصور ، الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية 2010 ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011 .
3. خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة الضريبية ، دار إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2010 .
4. سيد عطا الله السيد ، التدريب المحاسبي والمالي ، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2013 .
5. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة،الدار الجامعية،مصر ، 2006
6. عاطف وليم أندرواس ، الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، 2010 .
7. عزمي أحمد يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبتها ، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2010
8. محمد بيوتن ، المحاسبة المالية الدولية ، دار النشر الاوراق الزرقاء ، الجزائر ، 2010 .

البحوث الجامعية :

9. ثابتي خديجة،دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص-دراسة حالة ولاية تلمسان-، مذكرة تخرج ماجستير ، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة أوبوكر بلقايد،تلمسان،2011-2012
10. حنان شلغوم ، أثر الاصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاسه على المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2011-2012 .

المؤتمرات والملتقيات :

11. ابراهيم بورنان الطاهر مخلوف ، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر ، 2009 .

12. آيت محمد مراد وأبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، الجزائر 13-15 أكتوبر 2009.
13. جوزف رزق، مفاهيم المعايير الدولية المحاسبية، ملتقى دولي للمنظمة العربية لخبراء المحاسبة بالتعاون مع الحصن الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الجزائريين حول المعايير المحاسبية الدولية عنابة، الجزائر، أيام 10-11-12 نوفمبر 2007.
14. نور الدين مزياي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية - مقومات ومتطلبات التطبيق -، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17 و18 جانفي 2010.

#### المراسيم والقوانين :

15. المادة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015 المماثلة.
16. المادة 135، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 60.
17. المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المادة رقم 07، ص 11.
18. قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74، المادة رقم 03، ص 3.
19. قانون رقم 14-10 مؤرخ في 2014/12/30.

#### الجرائد والمجلات :

20. سعود موسى الطيب، أثر الضرائب المباشرة على الناتج المحلي الإجمالي، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، تصدر عن عمادة البحث العلمي للجامعة الأردنية، المجلد 40، العدد 02، 2013.
21. قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات الحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 10، 2012.
22. يوسف مامش، دراسة تحليلية لواقع الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 14، العدد 2، 2018.
23. محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - العدد الاقتصادي - 34 (01)، جامعة زيان عاشور بالهلفة.

24. يوسف مامش، محمد الصالح زويطة، مريزق عدمان ، معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية ، مجلة الاقتصاد الجديد ، المجلد 10 / العدد 01 (2019) .
25. يوسف مامش ، بلال لوعيل ، محاسبة الضرائب على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي المباشر ، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية ، العدد الاقتصادي - 34(1) ، جامعة زيان عاشور - الجلفة .

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية :

الكتب :

26. Abbas Ali Mirza، Magnus Orrel، Graham J. Holt ; Op-Cit .
- 27.C. Maillet-Baudrier et A. Le Manh ; Les normes comptables internationales IAS/IFRS ; 4ème édition ; Foucher ; Paris ; 2006 .
- 28.E.Ducasse ; A.Jallet-Auguste ; S.Ouvrard ; C.Prat Dit Hauret ; Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS avec d'exercices d'application corrigés;1<sup>ère</sup> Edition. De boek université ; Bruxelles ;2005 .
- 29.Gérard Emard، Bénédicte Merle et Nicole Rueff; Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire? ، Comment s' y prendre ? ; Editions d' Organisation. 2004 .
- 30.Grant Thornton ; Deferred tax – A Chief Financial Officer's guide to avoiding the pitfalls ; November 2009 .
- 31.Robert ; Pratique des normes IAS/IFRS :Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP ; 2<sup>ème</sup> édition ; Dunod ; Paris ;2005 .
- 32.S.M.H. Collin ; Dictionary of Accounting ; Fourth edition ; A & C Black Publishers Ltd ; London ; 2007 .

القوانين والمراسيم والاشعارات :

- 33.Art 13-1، Art 134-2 ; Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 Juillet 2008 Fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation، le fonctionnement des comptes ; JO .

34. Avis 10062014 , les Impôts différés , conseil national , de la comptabilité , commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles , algérie , le 10 juin 2014
35. n° 19 du 25 Mars 2009 ; P :16 .
36. Norme Comptable Internationale n° 12 "Impôts sur le résultat "
37. Norme Comptable Internationale n° 16 " Immobilisations corporelles "
38. Norme Comptable Internationale IAS 12 "Impôts sur le résultat" ; Mise à jour 2016 ;Paragraphe 5

البحوث :

39. Ahmed Ebrahim, Tarek Abdel Fattah (2015). Corporate governance and initial compliance with IFRS in emerging markets: The case of income tax accounting in Egypt. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 24, 46-60.
40. Badenhorst, Wessel M; Ferreira, Petri H (2016). The Financial Crisis and the Valuerellevance of Recognised Deferred Tax Assets. Volume: 26 (3) , 291-300.
41. Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI ;Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat : cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines ; Revue « la Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité » ; France ;2008. .
42. Eric DELESALLE ; l'impôt différé : des pratiques comptables à améliorer ; Association Francophone de Comptabilité (AFC) ; 22ÈME CONGRES DE L'AFC, France (2001).

الملاحق

ملاحظة : الملاحق مجرد إجتهد من الطالب وذلك لعدة أسباب أهمها :

- عدم الحصول على الوثائق من طرف المؤسسة .

- خصوصية المؤسسة

الملحق رقم : 01

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

R.C.	
N.I.F	
A.I.	

Désignation de l'entreprise : BAYAT CATRING  
 Activité : Gestion hôtelière, restauration et lifestyle  
 Adresse : Z.HASSI MESSAOUD-OUARGLA

Exercice du 01/01/2018 au 31/12/2018

**BILAN (ACTIF)**

ACTIF	N		N-1	
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Écart d'acquisition - goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	337 400,00	298 120,00	41 280,00	
Immobilisations corporelles				
Terrains	82 981 986,82		82 981 986,82	82 981 986,82
Bâtiments	2 527 544 710,00	28 583 244,11	2 498 961 465,89	2 492 515 802,01
Autres immobilisations corporelles	57 211 547,41	43 610 284,57	13 601 262,84	11 586 807,07
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	43 488 745,93		43 488 745,93	27 209 672,84
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIFS NON COURANTS</b>	<b>2 981 564 390,16</b>	<b>72 789 548,68</b>	<b>2 918 774 741,48</b>	<b>2 594 274 268,74</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
Stocks et encours	2 168 100 510,85	1 616 087,83	2 164 584 423,02	1 736 028 598,80
Créances et emplois assimilés				
Clients	434 111 923,34	16 572 390,41	417 539 532,93	488 199 031,83
Autres débiteurs	226 863 980,55		226 863 980,55	274 736 725,02
Impôts et assimilés	80 636 409,64		80 636 409,64	27 233 676,78
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	136 098 000,00	136 644 734,56	-2 646 734,56	-2 646 734,56
Trésorerie	631 007 389,64		631 007 389,64	486 712 348,98
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>3 877 718 224,03</b>	<b>167 733 212,80</b>	<b>3 819 985 011,23</b>	<b>3 010 263 643,85</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>6 369 282 614,19</b>	<b>230 522 861,48</b>	<b>6 138 762 762,74</b>	<b>5 604 537 912,59</b>



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

R.C.	
N.I.F	
A.I.	

Désignation de l'entreprise : BAYAT CATRING  
 Activité : Gestion hôtelière, restauration et lifestyle  
 Adresse : Z.HASSI MESSAOUD-OUARGLA

Exercice du 01/01/2018 au 31/12/2018

**BILAN (PASSIF)**

PASSIF	N	N-1
<b>CAPITAUX PROPRES :</b>		
Capital émis	3 187 664 898,19	3 187 664 898,19
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées(1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	89 147 934,72	98 049 166,94
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-1 958 266 790,66	-1 979 654 751,02
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>	<b>1 308 546 042,35</b>	<b>1 304 089 303,11</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS :</b>		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes	489 768 168,40	415 482 343,63
Provisions et produits constatés d'avance	124 884 894,14	104 444 184,47
<b>TOTAL II</b>	<b>614 653 062,54</b>	<b>519 926 528,10</b>
<b>PASSIFS COURANTS :</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	335 987 510,44	368 607 618,60
Impôts	11 439 450,44	11 562 630,36
Autres dettes	3 808 183 898,94	3 400 301 723,23
Trésorerie Passif		
<b>TOTAL III</b>	<b>4 216 870 667,82</b>	<b>3 780 661 981,39</b>
<b>TOTAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>6 138 759 752,71</b>	<b>5 804 637 812,60</b>

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

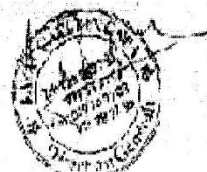
R.C.	0842289802
N.I.F	097846019044907
A.I.	46015180505

Désignation de l'entreprise : BAYAT CATRING  
 Activité : Gestion hôtelière, restauration et lifestyle  
 Adresse : Z.HASSI MESSAOUD-OUARGI A

Exercice du 01/01/2018 au 31/12/2018

## COMPTES DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				118.837.099,12
Production vendue	Produits fabriqués	345.562.500,48		
	Prestations de services			290.670.625,74
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		345.562.500,48		407.207.504,88
Production stockée ou déstockée		420.787.406,24		353.385.385,84
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		420.787.406,24		383.385.385,84
Achats de marchandises vendues	5.448.952,49		5.751.141,99	
Matières premières	1.613.898,88		1.220.700,22	
Autres approvisionnements	34.000,00			
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	317.350,87		76.072,00	
Rabais, remise, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale	434.080.096,23	354.824.053,80	
	Locations	37.500,00	54.000,00	
	Entretien, réparations et maintenance	1.480.298,08	521.224,80	
	Primes d'assurances	4.270.658,75	8.095.274,81	
	Personnel extérieur à l'entreprise	423.555,55	512.947,98	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	1.249.777,89	4.974.947,00	
	Publicité	5.081.270,00	1.095.294,14	
	Déplacement, missions et réceptions	3.254.336,34	1.219.046,51	
Autres services	2.373.263,23	1.483.520,22		
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	469.844.925,20		378.818.223,27	
III-Valeur ajoutée d'exploitation: (I-II)		306.704.978,52		383.774.747,23
Charges de personnel	322.845.548,35		327.068.492,23	
Impôts et taxes et versements assimilés	18.009.351,00		21.900.450,00	
IV-Excédent brut d'exploitation	32.150.020,83			34.805.805,00

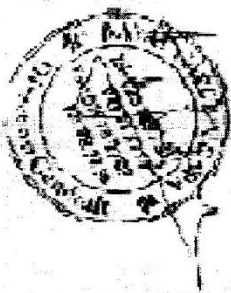




**IMPRIME DESTINEE A L'ADMINISTRATION**

Autres produits opérationnels					
Autres charges opérationnelles	4 061 746,86				
Dotation aux amortissements	24 323 719,95				
Provision					
Pertes de valeur					
Reprises sur pertes de valeur et provisions					
VII-Résultat opérationnel		72,879,061,63			85,269,893,01
Produits financiers					
Charges financières					
VI-Résultat financier					
VII-Résultat ordinaires(V+VI)		72,879,061,63			85,269,893,01
Éléments extraordinaires(Produits) (*)					
Éléments extraordinaires(Charges) (*)					
VIII-Résultat extraordinaire					
Impôts exigibles sur résultats	10,000,00				
Impôts différés(variations) sur résultats		16,278,873,09			10,000,00
IX-RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE		89,147,934,72			96,049,162,94

(\*) A détailler sur l'état annexe à joindre.



## IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

R.C.	
N.I.F	
A.I.	

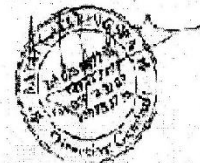
Désignation de l'entreprise : BAYAT CATRING  
 Activité : Gestion hôtelière, restauration et lifestyle  
 Adresse : Z.HASSI MESSAOUD-QUARGLA

Exercice du 01/01/2018 au 31/12/2018

## II- TABLEAU DE DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL

I- Revenu		10.147.004,72
II- Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainages non déductible		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		4.470.625,54
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (preneur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	10.000,00
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		1.922.531,26
Autres réintégrations (*)		
Total des réintégrations		6.402.156,79
III- Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (bailleur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		16.278.873,09
Total des déductions		16.278.873,09
IV- Bénéfices ou déficits à déduire (cf art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		224.121.688,81
Déficit de l'année 20		208.080.553,37
Déficit de l'année 20		192.502.242,97
Déficit de l'année 20		96.049.155,94
Total des déficits à déduire		520.805.907,01
Résultat fiscal (art 147 IV)	Bénéfice	
	Déficit	419.333.089,59

(\*) A détaillé sur état annexe à joindre.



# Certificat

Référentiel **ISO 9001:2015**

Enregistré sous le n° 01 100 1420734

Titulaire du certificat: **BAYAT CATERING Spa**  
Zone Industrielle N°02  
Bir Messaoud  
30001 Hassi Messaoud  
Ouargla  
Algérie




avec les lieux d'implantation selon l'annexe

Domaine de validité: Prestation de Services d'hôtellerie, Restauration, hébergement et Gestion des Bases de Vie.

Par l'audit, la conformité aux exigences de la norme ISO 9001:2015 a été démontrée.

Validité: Ce certificat est valable du 16.08.2018 jusqu'au 02.08.2021.  
Certification initiale 2012

17.08.2018

  
TÜV Rheinland Cert GmbH  
Am Grauen Stein - 51105 Köln

100201\_10.17\_E-04 © TÜV, TÜV EAF and TÜV are registered trademarks. Utilization and application requires prior approval.

# Certificat

Référentiel **ISO 14001:2015**

Enregistré sous le n° 01 104 125828

Titulaire du certificat: **BAYAT CATERING Spa**  
Zone Industrielle N°02  
Bir Messaoud  
30001 Hassi Messaoud  
Ouargla  
Algérie




avec les lieux d'implantation selon l'annexe

Domaine de validité: Prestation de Services d'hôtellerie, Restauration, hébergement et Gestion des Bases de Vie.

Par l'audit, la conformité aux exigences de la norme ISO 14001:2015 a été démontrée.

Validité: Ce certificat est valable du 03.08.2018 jusqu'au 02.08.2021.  
Certification initiale 2012

17.08.2018

  
TÜV Rheinland Cert GmbH  
Am Grauen Stein · 51105 Köln

www.tuv.com



# Certificat

Référentiel **BS OHSAS 18001:2007**

Enregistré sous le n° 01 113 1420735

Titulaire du certificat: **BAYAT CATERING Spa**  
Zone Industrielle N°02  
Bir Messaoud  
30001 Hassi Messaoud  
Ouargla  
Algérie



avec les lieux d'implantation selon l'annexe

Domaine de validité: Prestation de Services d'hôtellerie, Restauration, hébergement et Gestion des Bases de Vie.

Par l'audit, la conformité aux exigences de la norme BS OHSAS 18001 :2007 a été démontrée.

Validité: Ce certificat est valable du 03.08.2018 jusqu'au 11.03.2021.  
Certification initiale 2012

17.08.2018

  
TÜV Rheinland Cert GmbH  
Am Grauen Stein - 51105 Köln

10/201 10.17 E A4 © TÜV, TÜV and TÜV are registered trademarks. Utilization and application requires prior approval.

# فهرس الموضوعات

## فهرس الموضوعات :

الصفحة	البيان
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	الملخص
I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
III	قائمة الاختصارات والرموز
IV	قائمة الملاحق
أ	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول : الضرائب والضرائب المؤجلة</b>	
5	تمهيد
6	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للضرائب
6	المطلب الأول : مفهوم الضرائب وخصائصها وأهدافها
6	الفرع الأول : تعريف الضريبة
7	الفرع الثاني : خصائص الضرائب
8	الفرع الثالث: أهداف الضريبة
9	المطلب الثاني : القواعد القانونية والمبادئ العامة التي تنظم فرض الضرائب
9	الفرع الأول: قاعدة المساواة
9	الفرع الثاني: قاعدة اليقين
9	الفرع الثالث: قاعدة الملائمة
10	الفرع الرابع: قاعدة الاقتصاد في التحصيل
10	المطلب الثالث : أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
10	الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)
10	الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
10	الفرع الثالث: الرسم على القيمة المضافة (TVA)
11	الفرع الرابع: ضرائب ورسوم أخرى
12	المبحث الثاني : الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)

12	المطلب الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF
12	الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي الجزائري والإطار التصوري
12	الفرع الثاني: الفرضيات المحاسبية
13	الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية الأساسية
14	المطلب الثاني : تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)
14	الفرع الأول: نشأة ومراحل تطور المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل
15	الفرع الثاني: الهدف من المعيار المحاسبي الدولي (12) ونطاق تطبيقه
15	الفرع الثالث: المصطلحات الأساسية الواردة في المعيار المحاسبي (12)
16	المطلب الثالث : مفهوم الضرائب المؤجلة وأنواعها
16	الفرع الأول: تعريف الضرائب المؤجلة
17	الفرع الثاني: أنواع الضرائب المؤجلة
18	المطلب الرابع : أحكام الضرائب المؤجلة
18	الفرع الأول: أحكام الخصوم الضريبية المؤجلة
19	الفرع الثاني: أحكام الأصول الضريبية المؤجلة
22	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة و الدراسات السابقة .</b>	
24	تمهيد
25	المبحث الأول : خطوات المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة
25	المطلب الأول : تحديد الأساس المحاسبي والضريبي للأصول والخصوم
25	الفرع الأول: تحديد الأساس المحاسبي للأصول والخصوم
25	الفرع الثاني: تحديد الأساس الضريبي للأصول والخصوم
27	المطلب الثاني : حساب وتصنيف الفروقات
27	الفرع الأول: حساب وتصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي
29	الفرع الثاني: حساب وتصنيف الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات غير المستخدمة
31	المطلب الثالث : الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة
32	الفرع الأول: الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة
33	الفرع الثاني: الاعتراف بالخصوم الضريبية المؤجلة
33	الفرع الثالث: الاستثناءات الخاصة بالاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة



35	المطلب الرابع : التقييم والتسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة
35	الفرع الأول: تقييم الضريبة المؤجلة
37	الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة
40	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
40	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
47	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
49	المطلب الثالث: محل الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
50	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية للمؤسسة "بيات كاترينغ"</b>	
52	تمهيد
53	المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة وهيكلها التنظيمي
53	المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة
55	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
55	المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي
59	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل لمؤسسة محل الدراسة
59	المطلب الأول: الوضعية الجبائية للمؤسسة
60	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات
63	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي
70	المطلب الرابع : أهم المعوقات المتعلقة بالضرائب المؤجلة داخل المؤسسة
71	خلاصة الفصل
73	خاتمة
77	قائمة المراجع
82	الملاحق